面向21世纪工商管理基础课程丛书

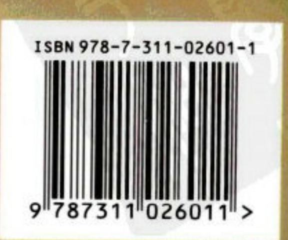
审计学

（第二版）



策划编辑/李　新
责任编辑/郝可伟　安红心
封面设计/赵　会

SHENJIXUE



定价:38.00元

面向21世纪工商管理基础课程丛书

审计学

(第二版)

王学龙
李培根 主编



图书在版编目(CIP)数据
审计学/王学龙,李培根主编．兰州:兰州大学出版社,2005.6
ISBN 978-7-311-02601-1

Ⅰ.审...　Ⅱ.①王...②李...　Ⅲ.审计学—高等学校—教材　Ⅳ.F239.0

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 062929 号

出 版 人　陶炳海
策划编辑　李新
责任编辑　郝可伟　安红心
封面设计　赵　会

书　　名　审计学
作　　者　王学龙　李培根　主编
出版发行　兰州大学出版社　(地址:兰州市天水南路 222 号　730000)
电　　话　0931－8912613(总编办公室)　0931－8617156(营销中心)
　　　　　0931－8914298(读者服务部)
网　　址　http://www.onbook.com.cn
电子信箱　press@onbook.com.cn
印　　刷　兰州奥林印刷有限责任公司
开　　本　787×1092　1/16
印　　张　27
字　　数　586 千字
印　　数　4501～6500 册
版　　次　2007 年 8 月第 2 版
印　　次　2007 年 8 月第 3 次印刷
书　　号　ISBN 978-7-311-02601-1
定　　价　38.00 元

第二版前言

2006年2月28日,《中华人民共和国审计法》经第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议修订通过,于2006年6月1日起施行。与此同时,经修订后的《中华人民共和国公司法》和《中华人民共和国证券法》也于2006年1月1日起施行。上述法律的修订实施,标志着我国社会主义市场经济体制的进一步完善和发展,必将对审计理论和实践产生重大影响。

同年2月15日,财政部发布了48项中国注册会计师执业准则,重新构建了我国注册会计师执业准则体系,对自上个世纪90年代中期以来建立的独立审计准则进行了全面的修订,体现了适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的注册会计师执业准则体系的正式建立。新审计准则自2007年1月1日起在境内会计师事务所施行。同时,财政部于2006年2月15日发布了由1项基本准则和38项具体准则组成的企业会计准则体系,自2007年1月1日起首先在上市公司施行。上述准则的修订实施,必将对我国审计理论与实务产生重大影响。

本书第一版于2005年6月出版发行后,我国的审计环境发生了重大变化,主要表现为:经济全球化进程加快、科学技术不断发展、企业流程再造、管理制度创新、企业经营风险增加、市场竞争加剧。与此相适应,审计理论与实务也发生了很大变化,主要表现为:风险导向审计模式得到了进一步完善与推广、审计理念得以更新、注册会计师执业范围不断得以拓展、注册会计师执业准则与国际趋同,等等。为了反映审计环境变迁对审计理论与实务的要求,迎合风险导向审计的新形势,体现理论指导实践的原则与要求,我们根据新法规提出的新要求,对《审计学》进行了全面修订。

本次修订的主要特点体现为以下几个方面:(1)充分体现风险导向审计的思路。全书紧扣"风险评估与应对"这一风险导向型审计的核心问题,在充分借鉴国际审计理论和实务成果的基础上,按照中国注册会计师执业准则体系的要求,对全书内容进行了全面编排修订。(2)充分反映注册会计师业务拓展与执业规范,增加了注册会计师鉴证业务和相关服务业务的内容。在审计规范的内容上,采用了国际审计准则所有的基本原则和要求;在审计目标和

程序上，将审计取证、审计报告等工作与风险评估和应对的理念结合起来，充分体现了与国际惯例趋同的思想。(3)及时更新了与新法律相关的内容。根据新修订的《审计法》对国家审计的职责权限等相关内容进行了更新；根据新修订的《公司法》和《证券法》对上市公司审计业务的相关内容进行了更新。(4)按照新会计准则和中国注册会计师执业准则体系的要求对全书各章节作了全面修改。按照新企业会计准则的要求对财务报表审计业务中的会计处理原则和方法进行了修改。按照中国注册会计师执业准则体系的要求，对审计方法与程序、审计责任与风险、审计报告结构与内容等进行了修改。

本书共分十六章，第一章至第八章、第十五章由王学龙副教授编写，第五章至第十四章、第十六章由李培根教授编写。全书由两大部分构成：第一至第八章为理论部分，第九至第十六章为实务部分。理论部分力求全面、系统、新颖，以便更好地指导实务。实务部分尽量简明扼要，通俗易懂，以利于应用。

由于作者水平和时间有限，加之对新法规的深入认识需假以时日，因此，新版中错误和不当之处在所难免，恳请广大读者批评指正。

编者

2007 年 8 月



前　言

2004年6月，一场“审计风暴”在我国再次引起强烈反响。越来越多的人开始重新认识审计、学习审计，审计得到前所未有的关注。事实上，审计在我国有着悠久的发展历史。20世纪80年代初期，随着我国经济体制改革政策的逐步确立，审计在我国得以恢复重建。改革开放20多年来，我国审计事业得到了长足发展。伴随着国家政治体制改革的不断深化，国家审计活动更加透明化、公开化；伴随着我国社会主义市场经济的不断发展和资本市场的日益成熟，民间审计活动逐步规范化、法制化；伴随着现代企业制度的建立健全，内部审计工作开始实现标准化、专业化。可以说，社会经济越发展，审计工作越重要。

审计学是一门综合性的社会科学，需要不断创新和完善。综观西方发达国家审计发展历程，无不受到政体国情、社会制度、管理方式、经济及科技发展水平的影响和制约。从传统审计到现代审计，审计思想、审计理论、审计方法和审计内容等均发生了很大的变化。近年来，国内外爆出了一系列会计丑闻，审计职业陷入信用危机，民间审计公信力受到极大的影响。为降低审计风险、规避法律责任，一些大型国际会计师事务所适时引入风险导向审计方法并且进行了广泛探索。受其影响，国际审计准则理事会开始制定共同的审计风险准则，以便从源头上实现国际协调。当西方审计已成功跨入风险导向审计之时，我国审计职业界面临着与国际接轨的巨大挑战。正是在这种背景下，中国注册会计师协会顺势而为，于2004年10月起草了《独立审计具体准则第1号——会计报表审计的目标和一般原则（征求意见稿）》等4个准则，为注册会计师防范和控制风险提供技术支持。

审计学是一门专业性和应用性很强的课程，需要理论联系实际。以往的教材大多是建立在以民间审计为主体的制度导向型审计基础之上的，已难以适应现代审计发展的需要，变革审计学教程、完善审计程序，已是高校审计学、会计学专业人才培养的必然要求。

在本教材的编写过程中，我们尽可能取国内外各教材之所长，补其不足，寓我们多年的教学经验和方法于教材之中，在体例结构、内容编排、逻辑体系等方面作了一些有益的尝试。概括地说，本教材具有以下特点：(1)突出重点，兼顾一般。全书紧扣“评价受托经济责任”这一审计目标，以民间审计为主线，综合阐述了现代审计理论、方法和程序，同时对国家审计、

内部审计理论和实务作了概括性介绍。(2)内容新颖，体例科学，具有前瞻性。本教材紧跟当前国际国内审计学发展前沿，将风险导向型审计合理引入教材，构建了风险导向型审计程序。在审计风险方面，将审计风险划分为重大错报风险和检查风险，并重新建立了风险模型。全书分为两部分，第一至第七章为理论部分，第八至第十五章为实务部分。理论部分力求全面、系统、新颖，以便更好地指导实务；实务部分则尽量简明扼要，通俗易懂，以便于应用。(3)系统性强，具有可操作性。全书以财务审计程序为主线，按照分块审计原则，将企业的销售与收款业务、购货与付款业务、生产业务、筹资与投资业务等循环的审计整合在一起。在第三章“审计程序和方法”中全面阐述了财务审计的程序和方法；第八至第十四章系统介绍了销售与收款循环审计、购货与付款循环审计、生产循环审计、筹资与投资循环审计、货币资金审计、特殊项目审计和审计报告，形成了一整套严密的审计程序，大大增强了审计的可操作性。(4)理论联系实际，重视案例分析。书中附有大量例题与案例，可帮助、引导读者正确思考，给读者提供一个由感性认识到理性分析的平台，使其收到事半功倍的学习效果。同时，每章后还收录了丰富的思考和案例题，便于读者进行系统练习。

本教材为审计专业、会计专业教学需要而编写，也可作为注册会计师、审计专业技术资格考试参考用书。同时，本书也适合于广大经济管理人员、国家审计机关、民间审计组织和内部审计机构以及其他经济监督部门人员使用。

由于水平和时间有限，错误和不当之处在所难免，恳请同行和读者批评指正，以便今后改进和提高。

编者

2005 年 4 月



目 录



第一章 总 论

【教学目的】本章主要概述了审计产生的客观基础、审计概念、审计职能和作用、审计假设、审计分类等基本理论与基本知识。通过本章教学,使学生了解审计产生、发展的历史过程及其规律;掌握审计学科的理论要素;理解在社会经济生活中实行审计制度的必要性和重要性,为以后全书学习打好坚实的思想基础。

审计学是研究审计产生和发展规律的学科,涉及审计的性质、审计关系、审计对象和方法等一系列理论问题。在奴隶社会和封建社会,人们仅仅有一些审计思想,尚不能构成理论体系。随着商品经济的发展,财务审计理论产生并不断完善。二战以后,由于科学技术的推动,出现了抽样审计、制度基础审计、电算化系统审计、经营管理审计及绩效审计等方面的理论。可以说,审计学是在总结审计实践经验的基础上产生,并随着审计实践的发展而发展起来的。审计学发展至今,已成为一门具有综合性的应用科学。它不仅具有很强的理论性,而且具有实践性和技术性。审计学作为一门独立学科,一般由审计学原理、部门审计学、审计史、国际审计学、比较审计学和审计技术等学科组成。审计学研究的任务是:不断收集历史资料,总结已有的经验;借鉴其他学科思维方法、成果以及国外的先进成果;探索审计活动及其研究的规律;揭示未来发展的趋势。我们遵循理论源于实践并指导实践的原则,以民间审计为主线,兼顾国家审计和内部审计的知识要点,分别阐述如下。

第一节 审计的产生与发展

一、审计产生和发展的客观基础

(一)受托经济责任关系是审计产生的基础

在人类社会中,由于生产力水平的不断提高,社会财富日益增多,剩余的生产产品逐渐集中在少数人手中。当资源财产所有者不能直接经营和管理其所拥有的财富时,就需要授权或委托他人代为经营和管理;同时,由于这种所有权与经营管理权的分离以及相继出现的管理者内部分权制便产生了委托和受托关系,简称受托经济责任关系。所有者为了保护资源财产的安全、完整并力求增值,就需要对经营管理者承担和履行经济责任的情况实行监督。在这种情况下,只有经过与责任双方不存在任何经济利害关系的人员对经营管理资料

(如会计报告等)独立进行审查和评价,才能对经营管理者承担和履行经济责任的情况做出客观公正的确认,于是产生了审计。因此,我国著名的会计审计学家杨时展教授认为:"审计因受托责任的发生而发生,又因受托责任的发展而发展。"

受托责任存在于一切社会、一切民族之中。比如,在古代,早在奴隶社会中,就出现了萌芽状态的审计,那时,奴隶主阶级为了巩固统治,必须设置军队、法庭和监狱等国家机器,并通过征税来维护国家机器的运行。征收税赋的人员由最高统治者委托的官吏来担任。最高统治者成为授权者,被委托的官吏成为受权者,两者之间构成受托经济责任关系。其他一般奴隶主将其剥夺的财富同样授权给代理人管理,因而也出现了受托经济责任关系。这样,无论是最高统治者,还是一般奴隶主,都十分关心其财产的安全完整,因而就有必要授权给独立于财税和管理活动以外的官员进行审查。对被委托的官吏或代理人经手的钱财粮物进行审核,证明官吏或代理人是否诚实地承担和履行了受托经济责任。这就是审计产生的历史事实。可见,世界各国最早的审计都是在一定的受托经济责任关系出现时,由于经济监督的需要而产生的,受托经济责任关系是审计产生的基础。

当我们把受托经济责任关系理解为审计产生和发展的社会基础时,则必须进一步明确:

1.受托经济责任关系是不断演进的,也是审计产生和发展的客观基础

经济责任这一概念在不同的历史条件下有着不同内涵和外延,其内容是从单纯的财务责任,逐渐向更为广泛的经营责任、管理责任方面纵深扩展,进而形成现代经济责任的完整概念。受托经济责任关系的出现是审计产生的客观基础,也因经济责任内容从简单到复杂的演进,而提供了审计不断发展的前提。

2.资源财产的所有权和经营管理权分离以及管理者内部分权制,是受托经济责任关系早期形成的基本根据,也是审计赖以存在和发展的社会条件

随着社会经济的发展,特别是现代市场经济的形成,经济责任也因社会经济生活中出现银行信贷关系、商业信用关系、征税纳税关系、经济合同关系等而形成了企业与各方面的经济责任关系。在经济责任愈益复杂的进程中,审计成为联系各方经济责任,保障社会经济正常、有序运行的重要制约机制。这个机制自然也就筑成审计自身存在和发展的社会条件。

3.资源财产所有者对经营管理者无法直接监督,是审计产生和发展的直接动因

资源财产所有者对经营管理者从事的经营管理活动往往是既信任又不信任,即处在一种正当怀疑的状态。因此,他们对经营管理者是否尽职尽责地履行经济责任,有无舞弊和差错尤为关心。但是,在实际生活中,基于地理上的距离、时间上的距离、法律上的距离,特别是技术上的距离,使资源财产的所有者无法直接进行经常性的监督和检查,因而只有审计人员以其独立地位才能担当起监督和检查的职责,这就构成了审计产生和发展的直接动因。

(二)审计的产生奠定了审计关系理论

受托经济责任关系产生审计的同时,也形成了审计关系。审计关系是指一项审计行为必然涉及的审计人、被审计人和审计授权人或委托人三方之间所形成的经济责任关系。所以,审计关系是由三方审计关系人所组成。第一关系人,是承担审计工作的人,称审计人。

审计人受资源财产所有者、主管人员的授权或委托，并代表他们对经营管理者承担和履行的经济责任情况，实施独立的审计监督。审计人不经管所有者的资源财产，也不参与被审计人的经济活动，必须处于独立的地位；同时，他与审计授权或委托人之间不存在资源财产的利害关系。第二关系人，是接受审计监督的人，称被审计人。被审计人接受所有者或主管人员的授权，经营管理其资源财产，应当完成对一个国家、一个地区、一个部门、一个单位管好用好资源财产的任务，履行受托经济责任；同时有接受审计人实施审计监督的责任。第三关系人，是授权或委托审计、接受审计报告的人，称审计授权人或委托人，是资源财产的所有者或主管人员。他向被审计人提出承担和履行经济责任的要求，而使两者之间存在着明确的受托经济责任关系，并接受审计人提出的审计报告。

审计关系存在于一切审计工作之中，也体现在全部审计理论之内。上述审计关系的具体内容，如图 1－1 所示：

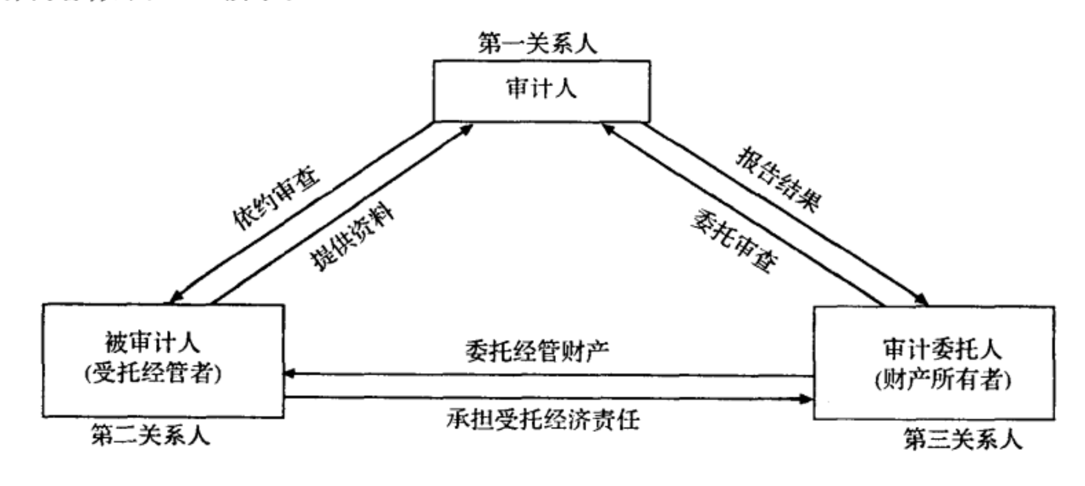


图 1－1 审计关系

(三)加强经济管理和控制是审计发展的动力

人类社会在生产活动中，力求以较少的劳动消耗和劳动占用取得最大的劳动成果，不断提高劳动效率和生产效果，这是社会进步和发展的客观要求。要实现这一目标，就需要对生产过程和一切经济活动进行严格的管理和控制，对各种计划和方案进行评价，对计划和方案执行的效益性进行审查。而审计作为独立的经济监督活动，对企业内部控制制度和经济活动客观、公正的评价，可以为管理者提供正确有用的资料和审计结论。由于审计所处的独立的第三者地位，一般不带有任何偏见，审计结论容易被社会所接受，能作为评价一个部门或单位财务状况和经营成果的依据。

早期的、传统的审计，只局限于审查账目和报表，通常称之为财务审计，其目的仅仅在于检查、揭露差错和弊端。但是，随着企业规模的扩大、生产的发展，管理方法和技术日趋复杂，对企业生产经营、管理和控制也就更加重要。审计的目的，不仅在于审查账目和报表，而

且还包括评价企业的生产经营管理,并及时提出积极、合理的建议。如哪些环节和步骤存在不合理的开支,哪些制度不适应生产的发展,增加企业收入的途径有哪些,怎样改善企业的经营管理状况等等。事前审计、经营审计、经济审计、效率审计和效果审计都是财务审计适应上述需要而发展起来的。

(四)现代科学管理为审计的发展提供了方法和手段

现代科学管理,为现代审计的发展提供了方法和手段。这不但表现为审计领域的不断扩展,而且更重要的是审计方法的不断发展。如财务审计经常使用统计抽样法,经济效益审计广泛采用现代管理方法和数学方法及有关预测、决策及分析方法等。同时,在审计过程中,运用系统论、信息论、控制论等原理对审计事项进行总体的全面验证和综合分析,使审计结论向着更加精确、可靠和卓有成效的方向发展。特别是计算机应用于管理和会计系统,使传统的手工数据处理系统转变为电算化数据处理系统后,审计的对象又发生了重大变化,对电子数据处理系统的审计方法的研究,形成了一门会计、审计和计算机交叉的边缘学科——电子数据处理系统审计。

二、我国审计的产生和发展

审计是人类社会经济发展到一定阶段的产物。在中外审计发展史上,首先出现的都是为统治阶级服务的官厅审计。

综观我国审计发展史,大体可分为 6 个阶段:西周时期初步形成阶段;秦汉时期最终确立阶段;隋唐至宋日臻健全阶段;元明清停滞不前阶段;中华民国不断演进阶段;新中国振兴阶段。

1. 西周时期初步形成阶段

我国西周国家财计机构分为两个系统:一是地宦大司徒系统,掌管财政收入;二是天宦冢宰系统,掌管财政支出。天宦所属中大夫司会,为主宦之长,主天下之大计,分掌王朝财政经济的审核和监督。《周礼》中记载:“凡上之用,必考于司会。”即凡帝王所用的开支,也都要受司会的检查,可见司会的权力很大。而且还说:“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成。”即司会每旬、每月、每年都要对下级送上来的报告加以考核,以判断每一个地方官吏每月和每年所编制的报告是否真实、可靠,再由周王据此决定赏罚。这是西周内部审计的形成。

我国国家审计的起源,基于西周的宰夫。《周礼》记载:“宰夫岁终,则令群吏正岁会。月终,则令正月要。旬终,则令正日成。而考其治,治以不时举者,以告而诛之。”即年终、月终、旬终的财计报告先由宰夫命令、督促各部门官吏整理上报,宰夫就地稽核,发现违法乱纪者,可越级向天宦冢宰或周王报告,加以处罚。由此可见,宰夫是独立于财计部门之外的职官,标志着我国国家审计的产生。

美国著名审计史学家迈克尔·查特菲尔德在其名著《会计思想史》一书中对我国西周的审计制度进行了充分肯定,指出:“在内部管理、预算和审计程序方面,中国西周时期在古代

世界可以说是无与伦比的。”

2.秦汉时期最终确立阶段

秦汉时期我国审计主要表现在以下三个方面：

一是初步形成了统一的审计模式。秦汉时期是我国封建社会的建立和成长时期，封建社会经济的发展，促进了秦汉时期逐渐形成全国审计机构与监察机构相结合、经济法制与审计监督制度相统一的审计模式。秦朝，中央设“三公”、“九卿”辅佐政务。御史大夫为“三公”之一，执掌弹劾、纠察之权，专司监察全国的民政、财政以及财物审计事项，并协助丞相处理政事。汉承秦制，西汉初中央仍设“三公”、“九卿”，仍由御史大夫领掌监督审计大权。

二是“上计”制度日趋完善。所谓“上计”，就是皇帝亲自参加听取和审核各级地方官吏的财政会计报告，以决定赏罚的制度。这种制度始于周朝，至秦汉时期日趋完善。形成了“上计律”。“上计律”把上计作为一种专门制度，定为法律条款，从而使审计与法相联系，成为我国审计立法的开端。

三是审计地位提高，职权扩大。御史制度是秦汉时代审计建制的重要组成部分，秦汉时代的御史大夫不仅执掌政治、军事监察大权，还执掌经济监督之权，控制和监督财政收支活动，勾稽总考财政收入情况。

应该指出的是，秦汉时期审计制度虽已确立，但仍属初步发展时期。

3.隋唐至宋日臻健全阶段

隋唐时代是我国封建社会的鼎盛时期，宋代是我国封建社会经济的持续发展时期。隋唐至宋，中央集权不断加强，官僚系统进一步完善，审计在制度方面也随之日臻健全。隋开创一代新制，设置比部，隶属于都官或刑部，掌管国家财计监督，行使审计职权。唐改设三省六部，六部之中，刑部掌天下律令、刑法、徒隶等政令，比部仍隶属于刑部，凡国家财计，不论军政内外，无不加以勾稽，无不加以查核审理。比部审计之权通达国家财经各领域，而且一直下伸到州、县。由此可见，唐代的比部审查范围极广、项目众多，而且具有很强的独立性和较高的权威性。

宋代审计，一度并无发展。元丰改制后，财计官制复唐之旧，审计之权重归刑部之下的比部执掌，审计机构重获生机。此外，还专门设置“审计司”，隶属于太府寺。可见，北宋审计司的建立，是我国对“审计”的正式命名，从此，“审计”一词便成为财政监督的专用名词，对后世中外审计建制具有深远的影响。

4.元明清停滞不前阶段

元明清各朝，君主专制日益强化，审计虽有发展，但总体上说是停滞不前。元代取消比部，户部兼管会计报告的审核，独立的审计机构即告消亡。明初设比部，不久即取消，洪武十五年设置都察院，以左右都御史为长官，审察中央财计。清承明制，设置都察院，职掌为“对君主进行规谏，对政务进行评价，对大小官吏进行纠弹”，成为最高的监察、监督、弹劾和建议机关。虽然明清时期的都察院制度有所加强，但其行使审计职能，却具有一揽子性质。由于取消了比部这样的独立审计组织，其财计监督和国家审计职能严重削弱，与唐代行使司法审

计监督职能的比部相比,后退了一大步。

5. 中华民国不断演进阶段

辛亥革命,结束了清王朝的封建统治,成立了中华民国。1912 年在国务院下设审计处,1914 年北洋政府改为审计院,同年颁布了《审计法》。国民党政府根据孙中山先生五权分立的理论,设立司法、立法、行政、考试、监察五院。在监察院下设审计部,各省(市)设审计处,不能按行政区域划分的企事业单位,如国库、铁路局、税务机关等,则根据需要与可能设审计办事处,分别对中央和地方各级行政机关以及企事业单位的财政和财务收支实行审计监督。国民党政府也于 1928 年颁布过《审计法》和实施细则,次年还颁布了《审计组织法》,审计人员有审计、协审、稽察等职称。与此同时,我国资本主义工商业有所发展,随之民间审计应运而生。1929 年《公司法》的公布以及后来有关税法和破产法的施行,也对执业会计师事业的发展起了推动作用。自 20 年代以后,在一些大城市中相继成立了会计师事务所,如:谢霖创办的正则会计师事务所(1921 年,北京),潘序伦创办的立信会计师事务所(1927 年,上海),奚玉书创办的公信会计师事务所(1927 年,北京)和徐永祚创办的徐永祚会计师事务所(1927 年,上海)。这些事务所广泛接受委托人委托办理查账等业务,使民间审计得到了发展。可以说,这一时期,我国审计日益演进、有所发展,但由于政治不稳定,经济发展缓慢,审计工作一直没有长足的进展。

6. 新中国振兴阶段

中华人民共和国建立以后,国家没有设置独立的审计机构。对企业的财税监督和货币管理,是通过不定期的会计检查进行的。党的十一届三中全会以来,党和政府把工作重点转移到经济建设上来,并采取了一系列的方针政策。为适应这种需要,我国在 1980 年恢复和重建了注册会计师制度,财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,并且在改革开放中获得了迅速发展。1986 年 7 月,国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》,标志着我国民间审计的发展进入了一个新阶段。1988 年 11 月,中华人民共和国注册会计师协会(以下简称中注协,即 CICPA)成立,标志着我国民间审计步入职业化发展之路。1994 年 1 月 1 日《中华人民共和国注册会计师法》的实施,使民间审计步入了法制化轨道。1996 年 10 月 4 日,中注协加入亚太会计师联合会,并于次年 4 月当选为理事。1997 年 5 月 8 日,国际会计师联合会(IFAC)全票通过,接纳中注协为正式会员,标志着我国民间审计开始步入国际化的轨道。与此同时,我国已把建立国家审计机构,实行审计监督载入我国 1982 年修改的《中华人民共和国宪法》,并于 1983 年 9 月成立了我国国家审计的最高机关——审计署,在县以上各级人民政府设置各级审计机关。1985 年 8 月发布了《国务院关于审计工作的暂行规定》;1998 年 11 月颁布了《中华人民共和国审计条例》;1995 年 1 月 1 日《中华人民共和国审计法》(2006 年 2 月作了修订)的实施,从法律上进一步确立了国家审计的地位,为其进一步发展奠定了良好基础。为了全面开展审计工作,完善审计监督体系,加强部门、单位内部经济监督和管理,我国于 1984 年在部门、单位内部成立了审计机构,实行内部审计监督。1985 年 10 月发布了《审计署关于内部审计工作的若干规定》,在各级审计机关、各级主

管部门的积极推动下,内部审计蓬勃发展。2003年3月,审计署颁布修订后的《审计署关于内部审计工作的规定》。至此,我国形成了国家审计、民间审计和内部审计三位一体的审计监督体系,审计制度和审计工作进入了振兴时期。

三、西方审计的起源和演进

在西方国家,随着生产力的发展和经济关系的变革,审计也经历了一个漫长的发展过程。在西方,国家审计的产生早于民间审计和内部审计的产生。

据考证,早在奴隶制度下的古罗马、古埃及和古希腊时代,已有官厅审计机构。审计人员以"听证"(audit)方式,对掌管国家财物和赋税的官吏进行审查和考核,成为具有审计性质的经济监督工作。在历代封建王朝中,也设有审计机构和人员,对国家的财政收支进行监督。但当时的审计,不论从组织机构上还是方法上,都还处于很不完善的阶段。

在资本主义时期,随着经济的发展和资产阶级国家政权组织形式的完善,国家审计也有了进一步的发展。在现代资本主义国家中,大多实行立法、行政、司法三权分立,议会为国家的最高立法机关,并对政府行使包括财政监督在内的监督权。为了监督政府的财政收支,切实执行财政预算法案,以维护统治阶级的利益。西方国家大多在议会下设有专门的审计机构,以维护统治阶级的利益。西方国家大多在议会下设有专门的审计机构,由议会或国会授权,对政府及国有企事业单位的财政财务收支进行独立的审计监督。美国于1921年成立的总审计局(AGO),就是隶属于国会的一个独立经济监督机构,它担负着为国会行使立法权和监督权提供审计信息和建议的重要职责。总审计长由国会提名,经参议院同意,由总统任命。总审计局和总审计长置于总统管辖以外,独立行使审计监督权限。另外,加拿大的审计公署、英国的审计署等,也都是隶属于国家立法部门的独立机构,其审计结果要向议会报告,享有独立的审计监督权限。这是世界上比较普通的立法系统的国家审计机关。应该看到,各国政府审计机关都是根据自己的国情来设置的,除立法系统的国家审计机关外,还有一些国家的审计机关隶属于司法部门的领导之下,如法国的审计法院,德国的联邦审计院等,属于司法系统政府审计机关。还有一些国家的审计机关隶属于政府领导,称为行政系统政府审计机关,如罗马尼亚由总统直接领导的高级监察院等。此外,还存在一种既不属立法系统也不属司法和行政系统的政府审计机关,如日本的会计检察院,直接对天皇负责。

总之,不管哪种类型,都应保证国家审计机关拥有独立性和权威性,以不受干扰,客观、公正地行使审计监督权。

在西方,民间审计的规模和影响力远在国家审计之上。随着资本主义商品经济的兴起,民间审计在西方得到了迅速的发展。16世纪末期,地中海沿岸国家的商品贸易得到了发展,出现了为筹集大量资金进行贸易活动的合伙经营方式,即由许多人合伙筹资,委托给某些人去经营贸易。这样,财产的所有权和经营权分离了,对经营管理者进行监督成为必要,所有者便聘请会计工作者来承担这项工作。17世纪初、中期,英国的苏格兰也出现了一批类似的会计工作者。这是早期的、处于萌芽状态的民间审计。

现代意义上的民间审计是伴随18世纪初期到19世纪中叶产业革命的完成而开始的。产业革命的完成推动了资本主义商品经济的发展,在西方出现了以发行股票筹集资金为特征的股份公司。股份公司这一企业组织形式的出现,公司的所有权与经营权相分离,使得对经营管理人员的监督就十分必要,现代民间审计制度便应运而生。1844年英国政府为了保护广大股票持有者的利益,颁布了《公司法》,规定股份公司必须设监察人,负责审查公司账目。因当时的监察人一般由股东担任,大多并不熟悉会计业务和检察方法,难于有效监督,所以1845年修订《公司法》时规定,股份公司可以聘请执业会计师协助办理此项业务。这一规定无疑对发展民间审计起了推动作用。1853年在苏格兰的爱丁堡成立了"爱丁堡会计师协会",这是世界上第一个职业会计师的专业团体;随后,英国有数家会计师协会相继成立,民间审计队伍迅速扩大。但此时的英国民间审计,没有成套的方法和理论依据,只是根据查错揭弊的目的,对大量的账簿记录进行逐笔审查,即详细审计。由于详细审计产生于英国,且在英国盛行,故也称为英国式审计。

19世纪末期、20世纪初期,美国的民间审计得到了迅猛发展。美国南北战争结束后,英国巨额资本流入美国,起到了促进其经济发展的积极作用。为了保护广大投资者和债权人的利益,英国的执业会计师远涉重洋到美国开展民间审计业务;同时美国本土也很快形成了自己的民间审计队伍。1887年美国会计师公会成立,1916年该公会改组为美国会计师协会,后来发展为美国注册会计师协会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA),成为世界上最大的民间审计专业团体。初期的美国民间审计,多采用英国式的详细审计。20世纪初期,美国的短期信用发达,企业多从银行举债。银行为了维护自身利益,要求对申请贷款企业的资产负债表进行审查、分析,判断企业的偿债能力,以决定是否给予贷款。因此,以证明企业偿债能力为主要目的的资产负债表审计,即信用审计,在美国风行一时。由于资产负债表审计是美国首先实施的,故又称美国式审计。20世纪20年代以后,随着资本市场的发育成熟,证券交易的业务量和规模都有了较大的发展。顺应证券市场发展和社会各方面的要求,资产负债表审计已无法满足需要,美国率先进入会计报表审计时代。美国颁布的《1933年证券法》规定,在证券交易所上市有价证券的所有企业的会计报表,都必须进行强制性的审计,其会计报表都须经注册会计师出具报告。由于美国以立法的形式推行企业会计公开制度,要求所公开的各种会计报表必须按一定的标准编制,客观上要求与之相适应的审计鉴证工作也必须步入规范化、标准化的轨道。为此,西方会计学家、审计学家加速了对会计准则、审计准则的研究。许多国家的会计职业团体制定和实施了会计准则和审计准则。

20世纪40年代至60年代,即二战以后,各经济发达国家通过各种渠道推动本国的企业向海外拓展,跨国公司得到空前发展。跨国公司是由于资本输出形成和发展起来的,开始是发达国家的公司向不发达国家投资,到后来,发达国家之间的公司相互渗透,一些相对来说不够发达的国家也向发达国家投资。这一方面是由于各国经济发展不平衡而造成的现象,另一方面是国际经济的发展和国际经济交流日益密切的表现。跨国公司的日益增多,也

带动了注册会计师的业务向世界范围扩展。为服务于分设在不同国家和地区的跨国公司，一些国家的会计师事务所组成大规模的国际会计师事务所，或者是跨国公司母国的注册会计师在投资国分所组成大规模的国际会计师事务所。这些国际会计师事务所包括普华永道、德勤、安永、毕马威等，其机构庞大，人员众多，有统一的工作程序和质量要求，能够适应不同国家和地区的业务环境。它们不但为跨国公司的各个企业服务，而且也为当地的公司企业服务，其业务收入每年达数十亿美元。它们通过遍设于世界各地的事务所，在国际经济活动中起着重要作用。与此同时，审计技术也在不断完善，抽样审计方法普遍运用，制度导向审计方法得到推广，审计准则逐步完善，审计理论体系开始建立，注册会计师业务扩大到代理纳税、代理记账等业务。

20 世纪 60 年代以后，科学技术有了飞速的进步，新兴的产业部门不断涌现，一些新技术和新方法成功地应用于经济管理领域，如高等数学、电子计算机、系统科学被应用于经营管理等。这些理论给企业管理的各个方面带来思想和观念的变革，促进了审计技术的进步和管理咨询业务的发展。对注册会计师来说，民间审计业务已不仅包括传统的服务项目，而且包括许多科学管理范畴内的服务。当时美国就有几家民间审计公司试行这种扩大范围的服务方式。至 20 世纪 60 年代以后，具有各国特色的管理咨询服务在很多国家被广泛接受。注册会计师从适应公司管理手段的改变和改进经营管理的需要出发，开始了电子数据处理系统审计和计算机辅助审计技术，并把业务范围从主要执行审计职能迅速向管理咨询领域扩展，例如，提供经济和财务信息、电子数据处理、存货管理，直至人事和个人财务管理等，这些无疑增加了注册会计师在经济生活中的重要性。在一些重要的西方国家中，大多数投资者和企业经理，在他们做出重要决策前，都要首先听取注册会计师的意见。注册会计师在社会中的形象显得更加高大，被称为一种“不吃皇粮的经济警察”。

第二节　审计的概念及本质

一、审计的概念

“审计”这一社会活动，由于社会经济的发展及各国国情的不同，而显示出各自的特色。尤其是管理审计、社会审计的出现，使得审计实践的外延日益扩大，与此同时其内涵相对缩小。近几十年来，各国权威组织都试图对“审计”一词下定义，而且，这些定义不断变化，这也反映了这一动态。

中国审计学会于 1989 年将我国社会主义审计定义为：“审计是由专职机构和人员，依法对被审计单位的财政、财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查，评价经济责任，用以维护财经法纪、改善经营管理、提高经济效益、促进宏观调控的独立性经济监督活动。”

为了确定一个能够基本反映审计特征的简明、通俗的审计定义，中国审计学会于 1995 年青岛会议上将审计的定义概括为："审计是独立检查会计账目，监督财政、财务收支真实、合法、效益的行为。"

美国会计学会（American Accounting Association，简称 AAA）在 1972 年给审计下了一个广义的定义："审计是一个客观地获取并评价与各种经济活动及事项的申明有关的系统过程，以便查明这些申明与既定标准之间的符合程度，并将其结果传达给各有关利害关系人。"

美国注册会计师协会（AICPA）在《审计准则公告第 1 号》中，给审计下了一个较为狭义的定义："独立人员对财务报表加以检查，搜集必要证据。其目的是对这些报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和财务状况变化情况表示意见。"

由于美国《财务会计标准委员会第 95 号文告》规定：自 1988 年 7 月 15 日起，以新的现金流量表取代财务状况变动表。所以上述定义中"财务状况变化情况"已被改为"现金流量情况"。

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》对审计的概念描述为："财务报表审计的目标是注册会计师提高执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：（一）财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；（二）财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。"

上述各项定义所包括的共同含义是：

（1）独立性是审计监督的本质特征；

（2）审核检查反映经济活动的信息是审计工作的核心；

（3）审计对象必须明确；

（4）审计工作过程是收集和整理证据，以确定实际情况；

（5）审计工作必须有对照的标准和依据，才能从中引出审计结论；

（6）审计结果向各有关利害关系人报告。

依据上述思想，我们对审计概念作如下表述：审计是指由独立的专职机构和专业人员接受委托或授权，对被审计单位特定时期的会计报表及其他有关资料的合法性、公允性和效益性进行审查、监督、评价和鉴证的活动，其目的在于确定或解除被审计单位的受托经济责任。

二、审计的本质

（一）独立性

审计的独立性是保证审计工作顺利进行的必要条件。审计原始的意义就是查账，即由会计人员以外的第三者，对会计账目和报表进行审查，借以验证其公允性、真实性和合法性。现代审计理论中的三种审计关系人就是据此而产生的。审计关系必须由委托审计者、审计者和被审计者三方面构成，缺少任何一方，独立的、客观公正的审计将不复存在。这是由于财产所有权与经营管理权相分离而决定的，财产所有者对企业拥有所有权但不亲自参加经营管理，为了保护自身的利益，财产所有者迫切希望了解与自己有经济联系的经济组织的财

务收支和经济状况。这就需要对负有受托经济责任的经营管理者进行审查,而这种审查只有独立于他们之外的第三者进行,才能得到正确的、公允的、可靠的结果。这就是审计的独立性。

所谓独立性,是指审计人员公正不倚地进行审查并表达意见的状态。独立性是审计的重要特征。审计是具有独立性的经济监督活动。正因为审计具有独立性,才受到社会公众的信任,才能保证审计人员依法进行的经济监督活动客观公正,提出证实财务状况和经营成果的审计信息才更有价值,才能对被审计单位确定或解除受托经济责任,更好地发挥审计的监督作用。所以,独立性的经济监督活动是审计的属性。审计的属性,明确揭示了独立性是审计的特征,经济监督是审计的性质。为了充分体现审计的属性,在审计机构的设置和审计的工作过程中,必须遵循独立性原则,具体包括:

1. 机构独立

为确保审计机构独立地行使审计监督权,对审查的事项做出客观公正的评价和鉴证,充分发挥审计监督作用,审计机构应当独立于被审计单位之外,这样才能更有效地进行经济监督。

2. 经济独立

审计机构或组织从事审计业务活动,必须要有一定的经济收入和经费来源,以保证其生存和发展的需要。经济独立指审计机构或组织的经济来源应有一定的法律、法规作保证,不受被审计单位的制约。

3. 人员独立

审计人员执行审计业务,必须按照审计范围、审计内容、审计程序进行独立思考,坚持客观公正、实事求是的精神,做出公允、合理的评价和结论,不受任何部门、单位和个人的干涉。

美国注册会计师协会指出体现审计属性的三个方面:一是审计人员的自主性,即不受委托人的任何影响;二是精神上的独立性,即审计人员必须公正无私,不带任何偏见;三是审计人员地位的独立性,这种独立性应受到公认,为社会所接受。

最高审计机关国际组织(International Organization Supreme Audit Institutions, INTOSAI)在《利马宣言——审计规则指南》中,就审计的属性,首先提到最高审计机关的独立性,强调最高审计机关必须独立于被审计单位之外,并不受外来影响,才能客观而有效地完成其工作任务;其次提到最高审计机关成员和官员的独立性,强调最高审计机关成员的独立性应由宪法予以保证;最后提到了最高审计机关财政上的独立性。

《中华人民共和国审计法》第五条规定:“审计机关依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。”第十一条规定:“审计机关履行职责所必需的经费,应当列入财政预算,由本级人民政府予以保证。”第十五条规定:“审计人员依法执行职务,受法律保护。任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务,不得打击报复审计人员。审计机关负责人依照法定程序任免。审计机关负责人没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况,不得随意撤换。地方各级审计机关负责人的任免,应当事先征求上一级

审计机关的意见。"由此可见,我国《审计法》也从审计机关、经费来源及审计人员三方面的独立性作了明确规定。

从上述情况来看,无论是我国还是外国都承认独立的经济监督活动是审计的属性。独立性是审计的灵魂,没有独立性的经济监督活动,如财政、银行、税务、工商行政管理等部门所从事的经济监督活动,则不能称为审计。

(二)权威性

审计的权威性是与审计的独立性相关的。它是保证有效地行使审计监督权的必要条件。审计的独立性,决定了它的权威性。审计组织或人员以独立于企业所有者和经营者的"第三者"身份进行工作,他们对企业会计报表的经济鉴证,恪守独立、客观、公正的原则,按照有关法律、法规,根据一定的准则、原则、程序进行;加上取得审计人员资格必须通过国家统一规定的严格考试,因而他们具有较高的专业知识,这就保证了其所从事的审计工作具有准确性、科学性。正因为如此,审计人员的审计报告具有一定的社会权威性,并使经济利益不同的各方乐于接受。各国为保障审计这种权威性,分别通过《公司法》、《商法》、《证券交易法》、《破产法》等,从法律上赋予审计在整个市场经济中的经济监督、经济评价和经济鉴证职能。一些国际性的组织为了提高审计的权威性,也通过协调各国的审计制度、准则、标准,使审计成为一项世界性的专业服务,增强各国会计信息的一致性和可比性,以有利于加强国际间的经济贸易往来,促进国际经济的繁荣。

第三节　审计的基本假设

审计假设是人们从长期的审计实践中总结出来的,是对审计活动和有关方面所做的合乎逻辑的论断,是公认的理性认识。审计假设虽然无法从逻辑上直接证明其正确性,但是因为来自实践中的抽象,一般具有概括性、系统性、实用性和相对性等特点。

一、审计假设的概念

假设对于任何一门学科来说都是重要的,因为它是构建该学科理论体系的起点,审计学也是同样。审计假设是审计理论中最基本、也是最重要的概念之一。审计假设不仅是审计理论的演绎基础,同时又是我们考虑问题和解决问题的出发点。

同时,我们也应该看到,同世界上任何事物一样,审计假设也不是永恒的。随着社会的进步,经济的发展,审计学科的拓展,新生事物不断涌现、实践不断地对审计假设进行检验,一旦它被新证据证明为不客观,旧假设则失去了存在的意义,而为新假设所替代。

在国外审计理论研究和审计实践中,审计假设得到较为广泛的应用,特别是在舞弊审计和合规性审计中。但是,究竟什么是审计假设?它应该包括哪些内容?目前还没有确定的结论。美国学者尚德尔(C.W.Schandl)认为:审计假设反映了"对数据的验证和评价过程"

与“审计的过程”之间的区别。我国学者则提出“审计假设,一般是指对审计理论和实务中产生的一些尚未确知的事物,根据客观的正常情况和发展趋势所做的合乎情理的判断和假设说明,它是建立审计制度的前提,也是实施审计推理的依据。”

目前审计理论界对审计假设有三种观点。

二、莫茨和夏拉夫的审计假设

最早提出审计假设观点的,是美国著名的审计学家罗伯特·K·莫茨和埃及学者侯赛因·A·夏拉夫,这两位学者在 1961 年出版的《审计理论结构》一书中,提出了 8 条审计假设。即:

1. 财务报表和财务数据是可验证的;
2. 审计人员和被审计单位管理者之间没有必然的利害冲突;
3. 送作验证的财务报表和其他信息中不包括串通作弊或其他舞弊行为;
4. 令人满意的内部控制制度的存在能排除舞弊行为的或然性;
5. 通过一贯地使用公认会计原则,公允地反映了企业的财务状况和经营成果;
6. 缺乏确凿的相反证据时,被审计单位过去被认为是真实的事物将仍然是真实的;
7. 审计人员会尽职尽力地检查财务资料以发表独立的审计意见;
8. 独立审计师的职业地位赋予其相称的职业责任。

对于这些假设,莫茨等认为,既可作审计理论的演绎基础,也可用来构建整个理论体系。

三、托马斯·李的审计假设

美国审计学家托马斯·A·李在 1972 年出版的《公司审计——概念与实务》一书中对审计假设提出新的看法。他认为,审计假设应分为 3 大类 13 项,内容如下:

(一)合理假设

1. 一般说来,股东们所使用的法定年度决算表其可信性不够。
2. 强化可信性,是法定审计的主要要求。
3. 法定审计是强化可信性的最好手段。
4. 股东们无法亲自增强决策信息的可信性,以满足自己的需要。

(二)行为假设

5. 审计人员与管理部门之间的利害冲突并不妨碍审计实施。
6. 法律并不限制审计人员的行为。
7. 审计人员在精神上与地位上都是独立的。
8. 审计人员有承担任务的充分技能。
9. 审计人员对其工作和意见的质量负责。

(三)功能假设

10. 审计可以获取充分可靠的审计证据,并以适当的形式在合理的时间与成本范围内

进行。

11. 存在一个令人满意的内部控制制度,它能消除可能发生的非法事件。

12. 内部控制制度的强弱与非法事件的发生成反比。

13. 公认会计原则与基础的适当和一致的运用,可导致财务报表的公允表达。

托马斯·A·李提出的假设在西方审计界引起了反响,一些人认为托马斯·A·李提出的合理假设有助于人们对审计功能的进一步认识。

四、弗林特的审计假设

1988年,英国的戴维·弗林特教授在他的论著《审计理论导论》一书中,围绕经济受托责任在审计必要性方面提出7项假设:

1. 审计是以经济责任关系或公共责任环境存在为首要前提的。

2. 经济责任的内涵太微妙、太重要,以致没有审计,该种责任的解除就无法说清楚。

3. 审计的本质特征在于其地位的独立和摆脱调查与报告方面的结束。

4. 审计对象的内容,如行为、业绩、成果记录、财务状况或与此有关事项,都可以通过证据予以证实。

5. 可以分行为、业绩、成果和信息质量等确立责任标准,可以对上述因素的实际状况进行计量并与标准进行比较,计量与比较过程需要特殊的技能并做出判断。

6. 被审计财务报表和其他报表以及资料的含义、重要性和目的是充分清晰的,通过审计可对其可信性做出清楚明确的表示与传达。

7. 审计可产生经济和社会效益。

国际审计界目前对审计假设的重要性已达成共识。但是,由于以上三套假设还没有与审计程序、审计技术和方法构成一套完整的体系,因此还没有得到国际权威组织的认可和支持。审计假设至今仍处于理论探讨阶段。

第四节 审计的对象、职能和作用

一、审计的对象

审计对象是指审计监督的客体,即审计监督的内容和范围的概括。正确认识审计的对象,有利于对审计概念的正确理解、审计方法的正确运用和审计监督职能的进一步发挥。

描述审计的对象,必须明确与审计对象有关的基本问题:一是审计的主体,审计的主体是指审计机构和审计人员,即审计监督的执行者;二是审计的范围,审计的范围是指审计监督客体的外延,它是审计对象的组成部分,具体地说就是被审计单位;三是审计的主要内容,审计的主要内容构成审计对象的内涵,即财务收支及其经营管理活动;四是审计所依据的信

息来源,审计所依据的信息是指形成审计证据的各种文字、数据以及电子计算机的磁带、磁盘、磁鼓等。

根据以上所述,审计的对象可以概括为被审计单位的财务收支及其经营管理活动。具体地说,包括下列两个方面的内容。

(一)被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动

不论是传统审计还是现代审计,不论是国家审计还是民间审计、内部审计,都要求以被审计单位客观存在的财务收支及其有关的经营管理活动为审计对象,对其是否公允、合法、合理进行审查和评价,以便对其所负受托经济责任是否认真履行进行确定、证明和监督。我国国家审计的对象,根据宪法规定,为国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家财政金融机构和企业、事业组织的财务收支。内部审计的对象为本部门、本单位的财务收支及其有关经营管理活动。

(二)被审计单位的各种作为提供财务收支及其有关经营管理活动信息载体的会计资料和其他有关资料

审计对象主要包括记载和反映被审计单位财务收支、提供会计信息载体的会计凭证、账簿、报表等会计资料以及有关计划、预算、经济合同等其他资料;提供被审计单位的经营管理活动信息的载体,除上述会计资料、计划统计资料等其他资料以外,还有经营目标、预测、决策方案、经济活动分析资料、技术资料等其他资料,电子计算机的磁带、磁盘、磁鼓等会计信息载体。以上这些,都是审计的具体对象。

综上所述,审计的对象是指被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动以及作为提供这些经济活动信息载体的会计报表和其他有关资料。因此,会计报表和其他有关资料是审计对象的现象,其所反映的被审计单位的财务收支及其有关的经营管理活动才是审计对象的本质。

二、审计的职能

审计职能是指审计本身所固有的内在功能。审计有什么职能,有多少职能,这些都不是由人们的主观意愿来决定的,而是由社会经济条件和经济发展的客观需要来决定的。虽然关于审计职能的争论曾经观点林立,不一而足,有单职能论,多职能论,也有主次职能论,但这些观点不是混淆审计职能与审计作用的关系,就是以偏概全,缺乏普遍代表性。我们的观点是,审计职能不是一成不变的,它是随着经济的发展而发展变化的。审计具有经济监督、经济评价和经济鉴证的职能。

(一) 经济监督

监督是指监察和督促。经济监督是指监察和督促被审计单位的全部经济活动或其某一特定方面在规定的范围以内,在正常的轨道上进行。

综观审计产生和发展的历史,审计无不表现为经济监督的活动,履行着经济监督的职能。古代的官厅审计,为维护王朝的统治和利益,代理皇家专司财经监督的职责,对侵犯皇

室利益者予以惩处。资本主义政府审计为维护资产阶级的整体利益，代表政府专司经济监督的职责，对损害资本主义利益的行为进行严格的审查和处罚。而作为资本主义国家的民间审计组织，也是代理审计委托者(如股东等)通过对被审计单位财务收支的公允性和合法性的审查来实施经济监督。内部审计同样要对本部门、本单位的经济活动进行检查，依照法规依据或标准加以评价和衡量，明辨是非，揭发违法违纪和不经济行为，追究受托经济责任，这些都是其执行经济监督职能的具体体现。我国的审计实践证明，越是搞活经济、搞活企业，越是需要加强审计监督。通过审计监督，可以严肃财经纪律、维护国家和人民的利益，可以加强宏观调控和管理，可以促进提高企事业单位的经济效益。可见，经济监督仍然是社会主义审计的基本职能。

需要指出的是，要使审计发挥监督职能，必须具备两个条件：一是监督必须由权力机关实施；二是要有严格的客观标准和明确的是非界限。

(二)经济评价

经济评价就是通过审核检查，评定被审计单位的计划、预算、决策、方案是否先进可行，经济活动是否按照既定的决策和目标进行，经济效益的高低优劣，以及内部控制制度是否健全、有效等，从而有针对性地提出意见和建议，以促使其改善经营管理，提高经济效益。

审核检查被审计单位的经济资料及其经济活动，是进行经济评价的前提，只有查明了被审计单位的客观事实真相，才能按照一定的标准，进行对比分析，才能形成各种经济评价意见。这样，经济评价才能建立在真实情况的基础之上，评价的结论才能客观、公正，才能被社会各界所接受。经济评价的过程，同时也是肯定成绩、发现问题的过程。所以，审计建议是紧接着经济评价而产生的，是经济评价职能的一部分。建议就是审计人员从经济评价出发，提出改进经济工作、提高效率的办法和途径。这是现代审计对传统审计在职能上的拓展。

要发挥经济评价职能，应当具备两个条件：一是不断提高审计人员素质和构成；二是力求评价方法先进可行。

(三)经济鉴证

鉴证是指鉴定和证明。经济鉴证是指通过对被审计单位的会计报表及有关经济资料所反映的财务收支和有关经济活动的公允性、合法性的审核检查，确定其可信赖程度，并做出书面证明，以取得审计委托人或其他有关方面的信任。

经济鉴证职能是随着现代审计的发展而出现的一项职能，它不断受到人们重视而日益强化，并显示其重要作用。西方国家非常重视审计的经济鉴证职能，不少国家的法律明文规定，企业的会计报表必须经过审计人员审查鉴证之后，才能获得社会上的承认。我国外商投资企业和股份制企业的会计报表必须经民间审计人员鉴证后，才具有法律效力。而且，随着《企业会计准则》的实施，国家要求对国有企业的会计报表进行经济鉴证，以保护国家利益和有关方面的正当权益。因此，审计的经济鉴证职能越来越发挥它在经济生活中的重要作用。

经济鉴证职能的发挥应当具备两个条件：一是审计组织的权威性；二是审计组织要有良好的信誉。权威和信誉是互为前提、相辅相成的。

应该说，不同的审计组织形式在审计职能的体现上侧重点有所不同，国家审计和内部审计侧重于经济监督和经济评价，民间审计则侧重于经济鉴证。

三、审计的作用

审计的作用是指履行审计职能、实现审计目标过程中所产生的社会效果。总结古今中外的审计实践，审计具有制约性、促进性和证明性三大作用。

（一）制约性作用

审计的制约性作用主要表现在：通过对被审计单位的财务收支及其有关经营管理活动进行审核检查，对被审计单位的财务收支及经营管理活动进行监督和鉴证，揭发贪污舞弊、弄虚作假等违法乱纪、严重损失浪费及不经济的行为，依法追究责任，执行经济裁决或提请给予行政处分或刑事处罚，从而纠错揭弊，保证党和国家的法律、法规、方针、政策、计划和预算的贯彻执行，维护财经纪律和各项制度，保证会计资料及其他资料的正确、可靠，保护国家财产的安全和完整，维护社会主义经济秩序，巩固社会主义法制。可以概括为：

1.揭示差错和弊端

审计通过审查取证可以揭示差错和弊端，不仅可以纠正核算差错，提高会计工作质量，还可以保护财产的安全，堵塞漏洞，防止损失。

2.维护财经法纪

在审查取证、揭示各种违法行为的基础上，通过对过失人或犯罪者的查处，提交司法、监察部门进行处理，有助于纠正或防止违法行为，维护财经法纪。

（二）促进性作用

审计通过审核检查，对于被审计单位的经营管理制度及经营管理活动进行评价，指出其不合理方面，并提出建议，以便纠正改进，促进其加强经营管理。对于经济活动所实现经济效益，进行评价，指出潜力所在，促进其进一步挖掘潜力，不断提高经济效益和社会效益。可以概括为：

1.改善经营管理

通过审查取证、评价揭示经济管理中的问题和管理制度上的薄弱环节，提出改进建议，促进改善经营管理。

2.提高经济效益

通过对被审计单位财务收支及其有关经营管理活动效益性的审查，评价受托经济责任，总结经验，指出效益低下的环节，提出改进意见和建议，改进生产和经营管理工作，促进提高经济效益。

（二）证明性作用

审计的证明性作用是在完成经济鉴证职能所赋予的任务后发挥出来的。审计通过审核检查，对被审计单位经济活动的真相有所了解，然后以审计报告的形式将审计结果反映出来。审计报告能起到证明被审计单位某些经济情况、经济行为、经济事实真相的作用。审计

的证明性作用可以概括为：

1. 证明审计工作质量

通过审计报告，可以证明审计人员在审计过程中是否实施了必要的审计程序，是否以审计工作底稿为依据发表审计意见，发表的审计意见是否与被审计单位的实际情况相一致，审计工作质量是否符合要求。

2. 证明审计责任履行情况

通过审计报告，可以证明审计人员审计责任的履行情况。

第五节 审计的种类

审计的分类是指将社会经济生活中的各种审计活动，按照不同的特征、标志进行归类的过程。审计的发展史表明，古今中外，都有适合当时社会和时代特点的审计形式。由于社会制度和经济类型的不同，各国审计工作的要求、范围、时间、地点、主体也不一样，从而形成了不同类型的审计。像任何其他复杂的事物一样，审计可以从不同的角度加以考察，从而做出不同的分类。研究审计种类的意义 就在于从各个不同的角度加深对审计的认识，以便有效地组织和运用各种类型的审计，充分发挥审计的职能作用，并不断探索和开拓新的审计领域，建立和完善我国审计理论、组织和工作体系。

审计分类的标准很多。相应地，审计有许多不同的种类。参照国际审计分类的惯例，结合我国经济类型和审计监督的特点，我国审计有基本分类和其他分类两种分法。

一、审计的基本分类

说明审计本质的分类称为基本分类。审计按其主体分类和按其内容、目的分类，属基本分类。基本分类中的审计类别，分别从不同角度说明审计的本质。

(一)按审计主体分类

审计主体是指执行审计一方。根据国内外审计的发展和现状，审计按其主体分类，可分为国家审计、民间审计和内部审计。

1. 国家审计

国家审计又称为政府审计，是指由政府审计机关执行的审计。国家审计机关包括按我国宪法规定由国务院设置的审计署，由各省、自治区、直辖市、市、县等地方各级政府设置的审计局和政府在地方或中央各部委设置的派出审计机关。政府审计机关主要是依法对国务院各部门和地方各级人民政府、国家财政金融机构、国有企业事业单位以及其他国有资产的单位的财政、财务收支及其经济效益进行审计监督。

2. 民间审计

民间审计又称为社会审计，是指由经财政部门审核批准成立的民间审计组织所实施的

审计，如目前经财政部门审核批准成立的会计师事务所实施的审计。民间审计的特点是受托审计。民间审计组织接受国家审计机关、行政机关、企业事业组织和个人的委托，依法对被审计单位的财务收支及其经济效益承办审计鉴证、经济案件鉴定、注册资本验证和年检、管理咨询服务等项业务。民间审计，在我国亦称独立审计。

3. 内部审计

内部审计是指由本部门或本单位内部专职的审计机构或人员所实施的审计，包括部门内部审计和单位内部审计两大类。这种专职的审计机构或人员，独立于财会部门之外，直接接受本部门、本单位主要负责人的领导，依法对本部门、本单位及其下属单位的财务收支、经营管理活动及其经济效益进行内部审计监督。内部审计的主要目的是纠错防弊，促使改善经济管理，提高经济效益。

上述审计分类之间的关系可用图 1－2 说明如下：

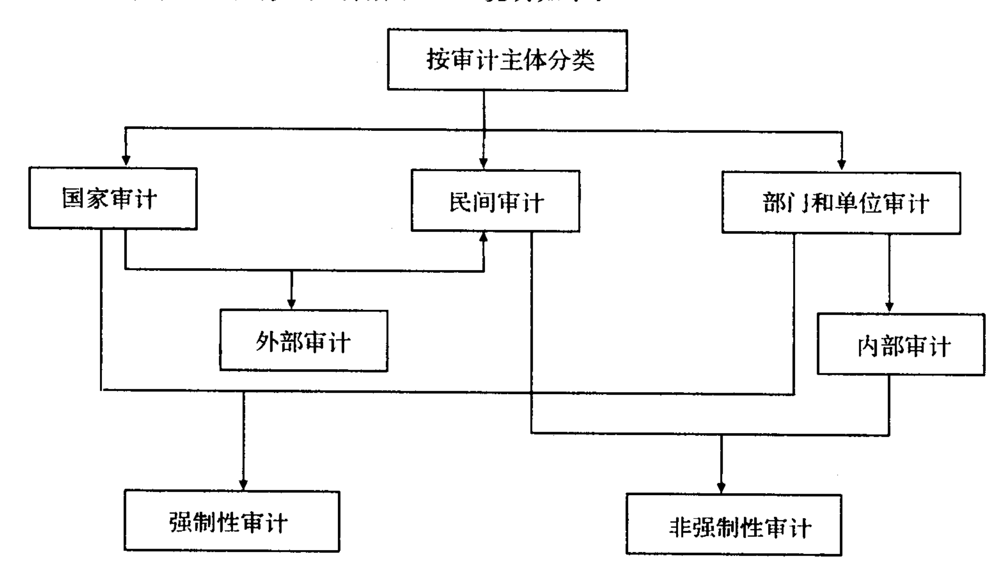


图 1－2 审计分类

国家审计和民间审计均是外部审计，都具有较强的独立性。从我国来看，两者在许多方面存在区别：

1. 两者的审计目标不同

国家审计是对被审计单位的财政收支或者财务收支的真实性、合法性和效益性依法进行的审计。民间审计是注册会计师依法对被审计单位会计报表的合法性和公允性进行的审计。

2. 两者的审计依据不同

国家审计是审计机关依据《中华人民共和国审计法》和国家审计准则等进行的审计。民

间审计是注册会计师依据《中华人民共和国注册会计师法》和独立审计准则进行的审计。

3．两者的经费或收入来源不同

国家审计履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证；注册会计师的审计收入来源于审计客户，由注册会计师和审计客户协商确定。

4．两者的取证权限不同

国家审计机关有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查，并取得有关证明材料。有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作，如实向审计机关反映情况，提供有关证明材料。注册会计师在获取证据时很大程度上有赖于被审计单位及相关单位的配合和协助，对被审计单位及相关单位没有行政强制力。

5．两者对发现问题的处理方式不同

国家审计机关审定审计报告，对审计事项做出评价，出具审计意见书；对违反国家规定的财政收支、财务收支行为，需要依法给予处理、处罚的，在法定职权范围内做出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚意见。注册会计师对审计过程中发现需要调整和披露的事项只有提请被审计单位调整和披露的权力，没有行政强制力；如果被审计单位拒绝调整和披露，注册会计师视情况出具保留意见或否定意见的审计报告。如果审计范围受到被审计单位或客观环境的限制，注册会计师需视情况出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

民间审计与内部审计同属于我国审计体系的重要组成部分，但两者在许多方面存在着很大区别：

1．两者的审计目标不同

内部审计主要对组织内部的经营活动和内部控制的适当性、合法性和有效性进行审计。民间审计主要对被审计单位会计报表的合法性和公允性进行审计。

2．两者的独立性不同

内部审计为组织内部服务，接受总经理或董事会的领导，独立性较弱。民间审计为需要可靠信息的第三方提供服务，不受被审计单位管理当局的领导和制约，独立性较强。

3．两者接受审计的自愿度不同

内部审计是代表总经理或董事会实施的组织内部监督，作为内部控制制度的重要组成部分，单位内部的组织必须接受内部审计人员的监督；民间审计是以独立的第三方对被审计单位进行的审计，委托人可自由选择会计师事务所。

4．两者遵循的审计标准不同

内部审计人员遵循的是内部审计准则；而注册会计师遵循的是独立审计准则。

5．两者审计的时间不同

内部审计通过对单位内部组织采用定期或不定期的审计，时间安排比较灵活；而民间审计通常是定期审计，每年对被审计单位的会计报表审计一次。

(二)按审计内容和目的分类

我国审计按其内容和目的分类，可分为财政财务审计、财经法纪审计和经济效益审计。

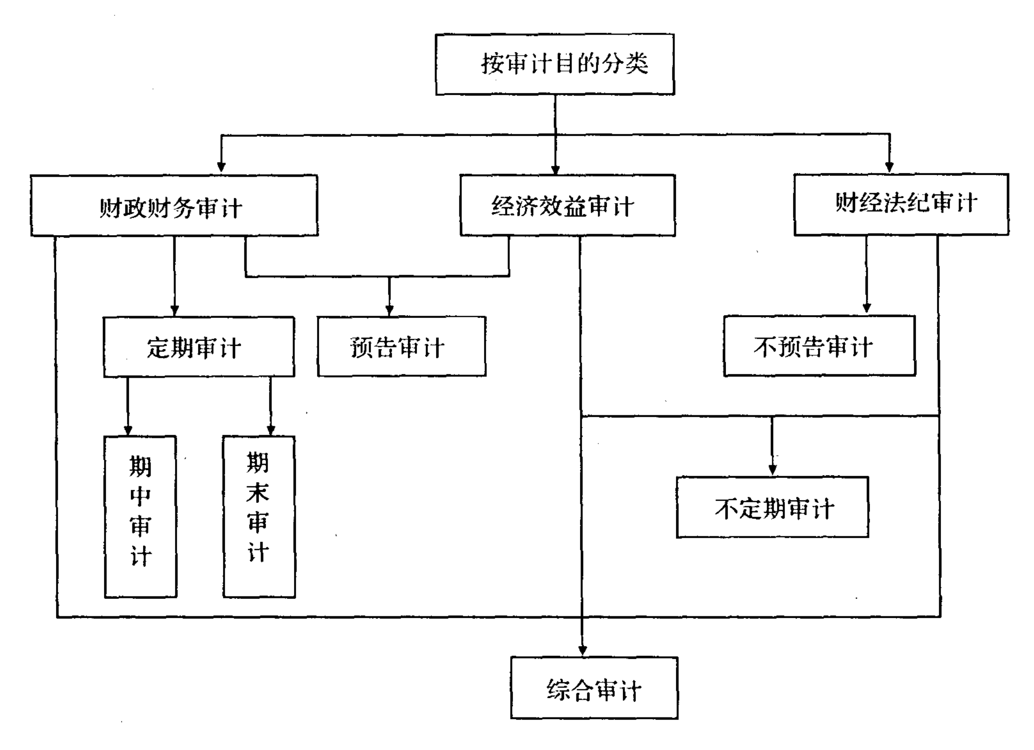


图1-3 审计分类及相互之间关系

1.财政财务审计

财政财务审计是指审计机构对被审计单位的会计报表及其有关资料的公允性及其所反映的财政收支、财务收支的合法性和合规性所进行的审计。财政财务审计也称传统审计或常规审计。

就其内容看,财政财务审计是对国务院各部门和地方各级政府、国家的财政金融机构、企业事业组织的财政财务收支进行的审计监督,其目的是明确被审计单位的受托经济责任。

其主要特点是通过被审计单位的财政财务会计报表及其有关资料的审查和验证,发现财政财务收支活动中所存在的问题。其中包括被审计单位履行各种受托经济责任的实绩及其差异。

因此,财政财务审计的主要内容包括两个方面:

一是检查会计处理上的技术差错,这是形式上的审计;

二是验证被审计单位受托经济责任的履行情况,这是实质性审计。

2.财经法纪审计

财经法纪审计是指审计机构对被审计单位和个人严重侵占国家资财、严重损失浪费以及其他严重损害国家经济利益等违反财经纪律行为所进行的专案审计。它是我国审计监督

的一种重要形式。

其目的是保护社会主义财产、维护党和国家的路线、方针和政策及法律规章得以贯彻执行。

其主要特点是根据群众揭发和会计资料所反映出来的问题,对有关单位或当事人在经济活动中的不法行为立案审查,以查清事实并确定问题的性质。

其主要内容包括审查严重侵占国家资财、严重损失浪费、在经济交易中行贿受贿、贪污以及其他严重损害国家和企业利益的重大经济案件等。

3.经济效益审计

经济效益审计是指审计机构对被审计单位的财政财务收支及其经营管理活动的经济性和效益性所实施的审计。经济效益审计的内容通常包括对各级政府的财政收支及其管理活动、企业单位的财务收支及其经营管理活动、行政事业单位的资金使用及其管理活动、固定资产投资及其管理活动的经济效益情况及其影响因素、途径所进行的审计。

其目的是促使被审计单位改善经营管理,提高经济效益和工作效率。

其主要特点是通过对被审计单位工作和生产经营活动的分析评价,发现企事业单位在工作和经营管理上存在的薄弱环节,挖掘潜力,厉行增产节约,增收节支,寻求提高经济效益的正确途径。

其审查重点包括两个方面:

一是对被审计单位预算、计划和预测、决策方案的效益性进行审查和分析;

二是对被审计单位预算或计划执行情况的效益性进行审查和分析。

二、审计的其他分类

除了审计的基本分类以外,还可以对审计进行其他分类。

(一)按审计范围分类

1.审计按其业务范围分类,可以分为全部审计和局部审计。

(1)全部审计

全部审计,又称全面审计,是指对被审计单位一定期间的财政财务收支及有关经济活动的各个方面及其资料进行全面的审计。这种审计的业务范围较广泛,涉及被审计单位的会计资料及其经济资料所反映的采购、生产、销售、各项财产物资、债权债务和资金以及企业利润、税款等经济业务活动。其优点是审查详细彻底,缺点是工作量太大、花费时间太多。全部审计一般适用于规模较小、业务较简单、会计资料较少的企事业单位,或适用于被审计单位内部控制制度及会计核算工作质量差等情况。

(2)局部审计

局部审计,又称部分审计,是指对被审计单位一定期间的财务收支或经营管理活动的某些方面及其资料进行部分的、有目的、有重点的审计。如对企业进行的现金审计、银行存款审计、利税审计等,都属于局部审计。另外,为了查清贪污、盗窃案件,对部分经济业务进行

的审计,也属局部审计范围。这种审计时间较短,耗费较少,能及时发现、纠正问题,达到预定的审计目的和要求。但容易遗漏问题,所以具有一定的局限性。

2.审计按其项目范围分类,可以分为综合审计和专项审计。

(1)综合审计

综合审计是指对被审计单位的若干审计项目综合起来同时进行的审计。经济效益审计就属于典型的综合审计。其优点是涉及面宽,能同时查清多个方面的问题。

(2)专项审计

专项审计也称为专题审计,是指对被审计单位某一特定项目所进行的审计。其审计业务范围比局部审计业务范围小,针对性强,如国家审计机关的自筹基建资金来源审计、世界银行贷款项目审计等。

(二)按审计实施时间分类

审计按照实施时间分类,可以分为事前审计、事中审计和事后审计。

1.事前审计

事前审计是指在被审计单位经济业务发生以前所进行的审计。一般对预算或计划的编制和对经济事项的预测及决策进行的审计,均属于事前审计。其主要目的是加强预算、计划、预测和决策的准确性、合理性和可行性。其内容包括对财政预算、信贷计划、企业生产经营的计划和决策等。这种审计对于预防错弊,防患于未然,保证经济活动的合理性、有效性和会计资料的正确性,提出建设性意见,形成最佳决策方案,严格执行财经纪律,都具有积极的作用,故也称为预防性审计。

2.事中审计

事中审计是指在被审计单位经济业务执行过程中进行的审计。通过对被审计单位的费用预算、费用开支标准、材料消耗定额等执行过程中有关经济业务进行事中审计,便于及时发现并纠正偏差,保证经济活动的合法性、合理性和有效性。事前、事中审计一般适用于内部审计。

3.事后审计

事后审计是指在被审计单位经济业务完成以后进行的审计。会计报表审计和全部审计这类传统的审计均属事后审计。事后审计的适用范围十分广泛,主要是进行合法性、合规性、公允性和正确性审计。其主要目的是监督和评价被审计单位的财务收支及有关经济活动、会计资料和内部控制制度是否符合国家财经法规和财务会计制度的规定,是否符合会计准则和会计原则,从而确定或解除被审计单位的受托经济责任。国家审计、民间审计大多实施事后审计,内部审计也经常进行事后审计。

另外,审计按照实施时间还可以分为定期审计和不定期审计。

定期审计是按照预先规定的时间进行的审计,如民间审计对外商投资企业和股份制企业的年度会计报表审计。不定期审计是出于需要而临时安排进行的审计,如国家审计对被审单位存在的贪污、受贿案件而进行的财经法纪审计等。

(三)按审计执行地点分类

审计按其执行地点分类,可以分为报送审计和就地审计。

1.报送审计

报送审计,又称送达审计,是指审计机构按照审计法规的规定,对被审计单位按期报送来的计划、预算和会计报表及有关账证等资料进行的审计。例如,当前审计机关一般对行政和事业单位的财务收支活动实行定期报送审计方式。报送审计主要适用于国家审计机关对规模较小的单位执行财务审计。这种方式的优点是节省人力、物力,缺点是不能实地观察、了解被审计单位的实际情况,不易从报告、报表资料中发现被审计单位的实际问题。

2.就地审计

就地审计是指审计机构委派审计人员到被审计单位所在地所进行的审计。就地审计可以深入实际调查研究,易于全面了解和掌握被审计单位的实际情况,是我国审计监督中使用最广泛的一种方式。按照就地审计的具体方式,又可分为驻在审计、专程审计和巡回审计三种。驻在审计是审计机构委派审计人员长期驻在被审计单位所进行的就地审计,如大型企业的驻厂审计员。专程审计是审计机构为查明有关问题而委派有关人员专程到被审计单位进行的就地审计。巡回审计是审计机构委派审计人员轮流对若干被审计单位所进行的就地审计。

(四)按审计动机分类

审计按其动机分类,可以分为强制审计和任意审计。

1.强制审计

强制审计是指审计机构根据法律、法规规定对被审计单位行使审计监督权而进行的审计。这种审计是按照审计机关的审计计划进行的,不管被审计单位是否愿意接受审计,都应依法进行。我国国家审计机关,根据法律赋予的权力,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支、国家的财政金融机构和企事业单位的财务收支实行强制审计。

2.任意审计

任意审计是被审计单位根据自身的需要,要求审计组织对其进行的审计。一般民间审计接受委托人的委托,按照委托人的要求对受托经济组织进行的财务审计或经济效益审计,即属于这种审计。任意审计是相对于强制审计而言的。实际上,任意审计大多也是按《公司法》、《商法》、《证券交易法》及其他经济法规要求进行的,也带有一定的强制性。

(五)按审计是否通知被审计单位分类

审计按照它在实施前是否预先告知被审计单位进行分类,可以分为预告审计和突击审计。

1.预告审计

预告审计是指在进行审计以前,把审计的目的、主要内容和日期预先通知被审计单位的审计方式。采用这种审计方式,可以使被审计单位有充分时间做好准备工作,以利于审计工作的顺利进行。一般进行财务审计和经济效益审计时,多采用这种方式,事前向被审计单位

下达审计通知书或签订审计业务约定书。

2.突击审计

突击审计是指在对被审计单位实施审计之前,不预先把审计的目的、内容和日期通知被审计单位而进行的审计。其目的在于使被审计单位或被审计者在事前不知情的情况下接受审计,没有时间去弄虚作假、掩饰事实真相,以利于取得较好的审计效果。这种审计方式,主要用于对贪污盗窃和违法乱纪行为进行的财经法纪审计。

(六)按审计使用的技术和方法分类

审计按照它所使用的技术和方法进行分类,可以分为账表导向审计、制度导向审计和风险导向审计。

1.账表导向审计

这种审计技术和方法是围绕着会计账簿、会计报表的编制过程来进行的,通过对账表上的数字进行详细核实来判断是否存在舞弊行为和技术性错误。账表导向审计技术和方法是适应评价简单的受托经济责任,是审计技术和方法发展的第一阶段,在审计技术和方法上占据着十分重要的地位。

2.制度导向审计

这种审计技术和方法强调对内部控制制度的评价,当评价结果证明内部控制制度可以信赖时,在实质性程序阶段只抽取少量样本就可以得出审计结论了;当评价结果认为内部控制制度不可靠时,才根据内部控制的具体情况扩大审计范围。制度导向审计是财务审计发展的较高一级阶段,但是,制度导向审计仍需运用账表导向审计的一些技术和方法。

3.风险导向审计

这种审计技术和方法要求审计人员从对企业环境和企业经营进行全面的风险分析出发,使用审计风险模型,积极采用分析性复核,以制定与企业状况相适应的多样化审计计划,以达到审计工作的效率性和效果性。风险导向审计是迎合高度风险社会的产物,是现代审计方法的最新发展。

复习思考题

1.为什么说受托经济责任关系是审计产生和发展的社会基础?

2.什么是审计关系? 什么是审计关系人? 如何理解他们之间的相互责任关系?

3.我国的国家审计经历了哪几个发展阶段? 各个阶段分别有什么显著特征?

4.为什么说西方资本主义国家的国家审计能持续不断地得到发展?

5.简述审计的基本理论要素及其关系。

6.为什么说经济越发展审计越重要?

7.为什么说“独立性是审计的灵魂”?

8.研究审计分类有何重要意义?

9.审计与会计、审计与查账有什么关系?

10. 简述审计按主体分类之间的关系。

11. 在哲学家和逻辑学家的著作中,假设具有什么特征?

12. 审计假设具有什么专业特征?

13. 审计假设在审计理论建设中有什么重要意义?

14. 试论述当前我国审计假设研究的概况。

15. 研究独立性原则应当强调什么事项? 试述独立性与客观性、公正性原则之间的关系。

第二章 审计组织及审计人员

【教学目的】本章着重叙述了国家审计机关及其审计人员、民间审计组织及其审计人员、内部审计机构及其审计人员。通过本章学习，使学生了解审计组织的形式特别是我国三种主体审计组织及其相互关系，进而了解审计人员的构成及要求，为以后学习审计实务奠定一定的基础。

审计组织泛指根据国家有关法规规定的权力或职能开展审计工作的部门或机构。根据审计组织的地位和对象不同，审计组织可分为国家审计机关、民间审计组织和内部审计机构三种。建立怎样的审计组织体系，是由各个国家的政治经济制度和不同的经济文化背景决定的。在我国审计建立初期，审计组织体系表现为"一主两翼"或"一主两辅"，即国家审计为主导(主体)，内部审计为基础，民间审计为补充。随着经济体制改革的逐步深入，这种格局发生了很大变化，主要表现为：很大一部分国有企业已由单一的国有形式转变为以国有经济成分为主、多元化产权结构的企业组织形式，社会上民营企业的数量较前一时期有较大幅度的增长，同时外商投资企业的数量增长也比较快，因此，以注册会计师审计为代表的民间审计应在这种环境下发挥更大的作用。因此，我国审计组织体系逐步演变为国家审计、内部审计和民间审计各自独立、相互配合、三位一体的格局。

第一节 国家审计机关及其审计人员

一、设置审计机构的原则

审计机构在审计关系中处于审计主体的地位，是一个不可或缺的审计要素。审计工作的开展，审计职能的履行和审计作用的发挥，都有赖于审计机构的建立和完善。因此，设置审计机构应遵循以下原则：

(一)审计机构的设置必须保证其拥有较强的独立性

审计机构的设置必须符合独立经济监督的职能要求，独立于财政财务和其他业务管理部门，与被审计单位不存在任何经济利益关系，只有这样才能保证审计人员客观、公正地进行审计和出具审计报告。

(二)审计机构的设置必须保证其拥有较高的权威性

审计机构必须拥有较高的权力和威性,才能保证其在履行审计职能过程中避免外来因素的干扰,才能保证审计在社会经济监督中占有较高层次的地位,从而实现审计的综合性经济监督、经济评价和经济鉴证职能。

二、国家审计机关的隶属模式

国家审计机关是代表政府行使审计监督权的机构。当前,世界各国的国家审计机关按隶属关系不同,可分为下列几种类型:

(一)立法型

立法型的国家审计机关隶属立法部门,依照国家法律赋予的权力行使审计监督权。一般直接对议会负责,并向议会报告工作。目前世界上大多数国家的最高审计机关都属于立法型审计机构。例如,奥地利审计院直接隶属国民议会,每年向国民议会提交工作报告;加拿大审计长每年向众议院报告审计长公署工作中重要的应提请众议院注意的任何事项;美国审计总局(署)隶属国会,不受任何行政当局干涉,独立行使审计监督权。立法型审计机关地位高、独立性强,不受行政当局的控制和干预。

(二)司法型

司法型的国家审计机关隶属于司法部门,拥有很强的司法权。例如,意大利的审计法院对公共财务案件和法律规定的其他案件有裁判权,审计法院直接向两院报告审查的结果;西班牙审计法院拥有自己的司法权;法国审计法院也有一定的审判权。司法型审计机关可以直接行使司法权力,具有司法地位,具有很高的权威性。

(三)行政型

行政型的国家审计机关隶属于政府行政部门,它是政府行政部门中的一个职能部门,根据国家赋予的权限对政府所属各级、各部门、各单位的财政财务收支活动进行审计。它们对政府负责,保证政府财经政策、法令、计划、预算的正常实施。例如,沙特阿拉伯王国审计总局是对首相负责的独立机构,年度报告应呈递国王陛下;泰王国审计公署应向内阁总理呈报;瑞典审计局认为有必要报告有关情况,则应首先向负责部门或有关机构报告,如认为无此必要,可直接向政府报告;我国国家审计署在国务院总理领导下。行政型审计机关依据政府法规进行审计工作,其独立地位较低。

还有些国家的最高审计机关,介于立法、司法及行政部门之间,称为独立模式。例如,日本会计检察院既不属于议会,对内阁也具有独立的地位,而只向天皇负责。会计检察院认为其检查报告需要向国会申诉,可由检查官出席国会,或用书面说明。德国联邦审计院是联邦机构,是独立的财政监督机构,只受法律约束。联邦审计院的法定职能是协助联邦议院、联邦参议院和联邦政府做出决议。一般说来,这类审计机关只受法律约束,而不受国家机关的直接干预。

三、我国国家审计机关及其审计人员

国家审计机关是代表政府依法行使审计监督权的行政机关，它具有宪法赋予的独立性和权威性。现行《中华人民共和国宪法》第九十一条规定："国务院设立审计机关，对国务院各部门和地方各级政府的财政收支，对国家的财政金融机构和企事业组织的财务收支，进行审计监督，审计机关在国务院总理领导下，依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。"

国家审计机关实行统一领导分级负责的原则。国务院设审计署，在总理领导下，负责组织领导全国的审计工作，对国务院负责并报告工作。审计署设审计长一人，副审计长若干人。审计长由国务院总理提名，全国人民代表大会决定，国家主席任命。副审计长由国务院任命。

县级以上各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下，组织领导本行政区的审计工作，负责领导本级审计机关审计范围内的审计事项，对上一级审计机关和本级人民政府负责并报告工作。

审计机关根据工作需要，可以在重点地区、部门设立派出机构，进行审计监督。审计署向重点地区、城市和计划单列市派出的代表人员，在该地区和城市组成审计特派员办事处，代表审计署执行审计业务，解决某些地方审计局所难以解决的审计项目。例如，审计署派驻兰州市的机构称为"审计署驻兰州市特派员办事处"，其负责人称为"审计特派员"。

审计机关还可按工作内容和范围分设财政、金融、工业交通、商业粮食供销、外贸外资、农林水利、基本建设、科教卫生等职能审计部门，开展对行政机关、企业、事业、团体、军队等各种专业性审计工作。另外，审计机关还可设置审计科研培训机构，开展审计科学研究和培训审计人员。

审计署对地方各级审计机关(包括审计特派员办事处)实行业务上的领导。主要包括：

1.审计署根据国家方针、政策做出的审计工作决定和颁发的审计规章，地方各级审计机关要遵照执行；

2.审计署制定的工作计划，组织的全国性行业审计、专项审计、交办和委托办理的审计任务，地方各级审计机关要认真办理；

3.各省、自治区、直辖市和计划单列市审计局的审计工作情况，查出的重要违纪问题以及其他有关文件资料，应及时向审计署报告和提供；

4.审计署有权纠正地方审计机关做出的不适当的审计结论和处理决定；

5.地方审计机关在审计监督中，对涉及中央财政收支的审计项目和办理审计署委托的审计项目所做出的审计结论、处理决定，必须报审计署备案，重大的必须报经审计署同意。

四、我国国家审计机关的职责和权限

国家审计机关是依照宪法规定建立的，实行的是法定审计，承担着繁重的审计任务，为

此，在《中华人民共和国审计法》中，明确规定了其职责和权限。

(一)国家审计机关的主要职责

国家审计机关应按有关法律、法规规定的审计客体的范围，对各单位的下列事项进行审计监督：

1. 审计机关对本级各部门(含直属单位)和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况，进行审计监督。

2. 审计署在国务院总理领导下，对中央预算执行情况和其他财政收支情况进行审计监督，向国务院总理提出审计结果报告。

地方各级审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下，对本级预算执行情况和其他财政收支情况进行审计监督，向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。

3. 审计署对中央银行的财务收支，进行审计监督。

审计机关对国有金融机构的资产、负债、损益，进行审计监督。

4. 审计机关对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支，进行审计监督。

5. 审计机关对国有企业的资产、负债、损益，进行审计监督。

6. 对国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构的审计监督，由国务院规定。

7. 审计机关对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决算，进行审计监督。

8. 审计机关对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支，进行审计监督。

9. 审计机关对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支，进行审计监督。

10. 审计机关按照国家有关规定，对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人，在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况，进行审计监督。

11. 除本法规定的审计事项外，审计机关对其他法律、行政法规规定应当由审计机关进行审计的事项，依照本法和有关法律、行政法规的规定进行审计监督。

12. 审计机关有权对与国家财政收支有关的特定事项，向有关地方、部门、单位进行专项审计调查，并向本级人民政府和上一级审计机关报告审计调查结果。

13. 审计机关根据被审计单位的财政、财务隶属关系或者国有资产监督管理关系，确定审计管辖范围。

审计机关之间对审计管辖范围有争议的，由其共同的上级审计机关确定。

上级审计机关可以将其审计管辖范围内的本法第十八条第二款至第二十五条规定的审计事项，授权下级审计机关进行审计；上级审计机关对下级审计机关审计管辖范围内的重大审计事项，可以直接进行审计，但是应当防止不必要的重复审计。

14.依法属于审计机关审计监督对象的单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度;其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督。

15.社会审计机构审计的单位依法属于审计机关审计监督对象的,审计机关按照国务院的规定,有权对该社会审计机构出具的相关审计报告进行核查。

(二)国家审计机关的权限

1.审计机关有权要求被审计单位按照审计机关的规定提供预算或者财务收支计划、预算执行情况、决算、财务会计报告,运用电子计算机储存、处理的财政收支、财务收支电子数据和必要的电子计算机技术文档,在金融机构开立账户的情况,社会审计机构出具的审计报告,以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料,被审计单位不得拒绝、拖延、谎报。

被审计单位负责人对本单位提供的财务会计资料的真实性和完整性负责。

2.审计机关进行审计时,有权检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和运用电子计算机管理财政收支、财务收支电子数据的系统,以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产,被审计单位不得拒绝。

3.审计机关进行审计时,有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查,并取得有关证明材料。有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作,如实向审计机关反映情况,提供有关证明材料。

审计机关经县级以上人民政府审计机关负责人批准,有权查询被审计单位在金融机构的账户。

审计机关有证据证明被审计单位以个人名义存储公款的,经县级以上人民政府审计机关主要负责人批准,有权查询被审计单位以个人名义在金融机构的存款。

4.审计机关进行审计时,被审计单位不得转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料,不得转移、隐匿所持有的违反国家规定取得的资产。

审计机关对被审计单位违反前款规定的行为,有权予以制止;必要时,经县级以上人民政府审计机关负责人批准,有权封存有关资料和违反国家规定取得的资产;对其中在金融机构的有关存款需要予以冻结的,应当向人民法院提出申请。

审计机关对被审计单位正在进行的违反国家规定的财政收支、财务收支行为,有权予以制止;制止无效的,经县级以上人民政府审计机关负责人批准,通知财政部门和有关主管部门暂停拨付与违反国家规定的财政收支、财务收支行为直接有关的款项,已经拨付的,暂停使用。

审计机关采取前两款规定的措施不得影响被审计单位合法的业务活动和生产经营活动。

5.审计机关认为被审计单位所执行的上级主管部门有关财政收支、财务收支的规定与法律、行政法规相抵触的,应当建议有关主管部门纠正;有关主管部门不予纠正的,审计机关应当提请有权处理的机关依法处理。

6.审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果。

审计机关通报或者公布审计结果,应当依法保守国家秘密和被审计单位的商业秘密,遵守国务院的有关规定。

7.审计机关履行审计监督职责,可以提请公安、监察、财政、税务、海关、价格、工商行政管理等机关予以协助。

(三)国家审计机关审计监督活动的原则

审计机关进行审计监督活动的原则是:

1.合法性原则

审计工作从开始到送交审计报告整个过程应按照审计法规的规定进行;审计机关在审计时应按照法律规定的权限,依法取证,保证所取得审计证据的合法性;审计工作以国家法规、制度作为监督依据;审计机关在法律规定的权限内,根据以事实为依据、以法律为准绳的原则,依法做出审计决定。

2.独立性原则

审计机关不参加被审计单位的经济活动,同被审计者没有任何经济利害关系,所处地位是比较客观、公正的,具有职能上的独立性。

我国宪法第九十一条规定:"审计机关在国务院总理领导下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。"这就从组织上、法律上为政府审计的独立性提供了保证。

3.强制性原则

审计机关的审计活动是具有强制性的国家经济监督活动,被审计单位和有关人员必须积极配合审计机关的工作;审计机关做出的审计结论和决定,被审计单位和有关人员必须执行;审计结论和决定涉及其他有关单位的,有关单位应当协助执行。

五、最高审计机关国际组织

国际政府审计组织的名称为"最高审计机关国际组织"(International Organization of Supreme Audit Institutions,简称 INTOSAI)。它是联合国成员国的最高审计机关组成的非政府间的永久性国际审计组织。这个组织是经过长期筹备以后才建立的。由一些国家政府审计机关发起,先后于 1953 年、1956 年、1959 年、1962 年和 1965 年,在哈瓦那、布鲁塞尔、里约热内卢、维也纳和耶路撒冷等地召开会议,筹建政府审计机关的国际组织。1968 年在东京举行大会,制定了组织章程,通过东京宣言,正式宣布"最高审计机关国际组织"成立。目前,已有 160 多个国家的政府审计机关加入到这一组织。

最高审计机关国际组织规定联合国组织及其任何一个专门机构中的所有成员国的最高审计组织均可参加,但各国政府对国际审计组织不承担任何义务。该组织的宗旨是互相介绍情况,交流经验,推动和促进各国最高审计组织更好地完成该国的审计工作。该组织每三年召开一次代表大会,各国可将有关问题、意见和建议提交大会讨论。现已在亚洲、非洲、阿

拉伯、拉美地区成立了四个区域性的分支组织。经国务院批准，我国于 1982 年派代表参加了该组织在马尼拉召开的第十一届代表大会，并于 1983 年我国审计署成立后正式加入了该组织。我国政府审计署加入了这一国际组织，有利于同外国审计机关交流经验，互通信息，有利于借鉴国外审计理论和方法，加速我国审计事业的发展。

最高审计机关国际组织有代表大会、理事会、秘书处等机构。总部设在奥地利首都维也纳。该组织的机关刊物是《国际政府审计杂志》，创刊于 1974 年 1 月，由美国、加拿大和委内瑞拉三国合办，编辑部设在美国华盛顿特区，以英、法、西班牙、德、阿拉伯五种文字向世界各国出版发行。

最高审计机关国际组织目前主要有 5 个专设委员会和 3 个工作小组。

5 个专设委员会分别为：

(1)审计准则委员会；

(2)会计准则委员会；

(3)内部控制准则委员会；

(4)数据处理委员会；

(5)公共债务委员会。

3 个工作小组为：

(1)环境审计工作小组；

(2)项目评估工作小组；

(3)民营化工作小组。

最高审计机关国际组织目前有以下 7 个区域组织：

(1)最高审计机关拉丁美洲和加勒比海组织；

(2)最高审计机关非洲组织；

(3)最高审计机关阿拉伯组织；

(4)最高审计机关亚洲组织；

(5)最高审计机关南太平洋组织；

(6)最高审计机关加勒比海组织；

(7)最高审计机关欧洲组织。

第二节　内部审计机构及其审计人员

内部审计是指由部门或单位内部相对独立的审计机构和审计人员对本部门或本单位的财政财务收支、经营管理活动及其经济效益进行审核和评价，查明其真实性、正确性、合法性、合规性和有效性，提出意见和建议的一种专职经济监督活动。其主要目的是健全内部控制系统，严肃财经纪律，查错揭弊，改善经营管理，提高经济效益。

一、内部审计机构的设置方式

在西方国家，内部审计机构的设置方式主要有以下几种类型：

1. 受本单位董事会及其下设的审计委员会领导。

2. 受本单位总裁或总经理领导。

3. 受本单位主计长(相当于我国企业的总会计师，一般由主管财务的副总裁兼任)领导。

4. 受本单位董事会下设的审计委员会和主计长双重领导。

上述四种类型，从领导层次的权威性和独立性看，层次越高，越能保证内部审计部门独立、有效地开展工作。一般而言，审计委员会模式是比较理想的内部审计组织形式，在西方国家普遍采用。现简述如下：

审计委员会的设置，在美国、加拿大等都按法定要求设立，在其他一些国家虽然没有法定要求，但设置非常普遍。

早在20世纪40年代，美国证券交易委员会和纽约证券交易所就建议在股票上市公司中成立审计委员会，但是只有个别企业设置这个组织。1967年美国注册会计师协会建议在上市公司中成立审计委员会。1977年美国证券交易所强制要求每一个股票上市公司都必须最迟在1978年6月30日前建立一个完全独立于管理部门的由非执行董事组成的审计委员会进行内部审计监督。国际内部审计师协会(IIA)《关于审计委员会的立场》文件中声明："国际内部审计师协会建议每一个股份公司都设立审计委员会，作为董事会的常设委员会。协会还鼓励在其他组织中也建立审计委员会，包括非营利企业和政府部门。"在IIA的影响下，西方国家除上市公司外，其他组织也成立审计委员会加强对内部审计的领导。

1. 审计委员会的组织形式

审计委员会通常是董事会的一个常设委员会，向董事会负责并提交工作报告。它一般由董事会聘请的非执行董事担任，人数约3～8人，大多数是来自企业界有财务知识的人员，也有一定数量的其他专业人员(如法律、工程技术人员等)，有些公司可能聘请一些社会上的代表人物参加。审计委员会的成员不一定懂审计，但要求具有勇于提出问题和洞察问题的能力。

2. 审计委员会的基本职责

(1)负责任命内部审计负责人；

(2)检查内部审计部门的职责要求、目标及有关内部审计的政策；

(3)聘请外部注册会计师进行审计；

(4)审查内部审计部门的年度工作计划；

(5)确定内部审计计划完成情况的经验教训及内部审计的活力；

(6)对企业关系重大的审计项目进行审议；

(7)定期与内部审计部门负责人会面并交换意见；

(8)向董事会报告工作,并与董事会随时保持联系。

二、我国内部审计机构及其特征

(一)内部审计机构

我国的内部审计机构,是根据审计法规和其他财经法规的规定设置的,主要包括部门内部审计机构和单位内部审计机构。

1.部门内部审计机构

国务院和县级以上地方各级人民政府各部门,应当建立内部审计监督制度,根据审计业务需要,分别设立审计机构和配备审计人员,在本部门主要负责人领导下,负责所属单位和本行业的财务收支及其经济效益的审计。审计业务受同级政府审计机关的指导,向本部门和同级政府审计机关报告工作。

2.单位内部审计机构

大中型企业、事业单位,应当建立内部审计监督制度,设立审计机构,在本单位主要负责人领导下,负责本单位的财务收支及其经济效益的审计。审计业务受上一级主管部门审计机构的指导,向本单位和上一级主管部门审计机构报告工作。审计业务少的单位和小型企业、事业组织,可设置专职的内部审计人员,而不设独立的内部审计机构。

不管是部门内部审计机构还是单位内部审计机构,都有其专职业务,其性质和会计检查并不相同,因此必须单独设立,并受本部门或本单位主要负责人的领导。内部审计机构不应设在财会部门之内,受财会负责人的领导,因为这样设置机构,难于开展内部审计工作。

(二)内部审计的特征

我国内部审计的特征,有些是与西方企业内部审计基本相似的,有些则是社会主义市场经济体制下所特有的。我国内部审计一般有如下特征:

1.服务上的内向性

内部审计是为加强内部经济管理和控制服务的,内部审计人员是部门、单位领导在经济管理和经济监督方面的参谋和助手。服务上的内向性是国内外内部审计共同的基本特征。无论是西方企业的内部审计还是我国的内部审计,其主要职责是代表企业监督各部门贯彻管理当局的意图,维护本单位的利益,为实现其价值增值目标服务。

2.审查范围的广泛性

内部审计是作为部门、单位领导在经济管理和经济监督方面的参谋和助手来进行工作的。其审计报告不具有法律效力,它既可进行内部财务审计和经济效益审计,又可进行事后审计和事前审计;既有制约作用,又有促进作用。而且,一般能满足领导的要求,领导要审查什么,内部审计人员就审查什么。与外部审计相比,这种业务范围的广泛性,是国内和国外的内部审计共同的特征。

3.作用的稳定性

西方的内部审计,随着经济的发展,已突破只起制约作用的范围,扩展到改善经营管理

和提高盈利水平等的促进作用方面。我国内部审计亦如此，一方面它必须以法律为准绳，履行财务审计的监督职能，发挥审计的制约作用；另一方面它还要履行经济效益审计的评价职能，促使部门或单位改善经营管理，提高经济效益，充分发挥审计的促进作用。我国内部审计的制约性和促进性两项作用，在相当长的时间内会同时存在。所以，审计作用的稳定性又是我国内部审计的重要特征。

4.微观监督与宏观监督的统一性

我国内部审计代表部门、单位的领导执行经济监督，防止差错弊端，为加强内部管理服务，这是微观监督的性质，也是内部审计的主要工作内容。与此同时，内部审计还应从国家利益出发，对本部门、本单位是否遵守国家的政策、法律、法令和规章制度进行审查，又具有宏观监督的性质。所以，微观监督与宏观监督的统一，是我国内部审计所特有的重要特征。

三、内部审计机构的职责和权限

我国的部门和单位内部审计机构是依据审计法规和其他财经法规而建立的，为了便于其行使审计监督权，在法规中对其职责和权限也作了明确规定。

（一）内部审计机构的职责

内部审计机构或者审计工作人员对本单位及本单位下属单位的下列事项进行审计监督：

1.财务计划或者单位预算的执行和决算；

2.与财务收支有关的经济活动及其经济效益；

3.国家和单位资产的管理情况；

4.违反国家财经法规的行为；

5.所在单位领导人交办的和审计机关委托的其他审计事项；

6.其他有关审计事项。

（二）内部审计机构的权限

内部审计机构在审计过程中，有下列主要权限：

1.检查会计凭证、账簿、报表、决算、资金、财产；查阅有关的文件、资料；

2.参加有关的会议；

3.对审计中发现的问题向有关单位和人员进行调查并索取证明材料；

4.提出制止、纠正和处理违反财经法纪事项的意见，以及改进管理、提高效率的建议；

5.对严重违反财经法纪和严重失职造成重大经济损失的人员，向领导提出追究其责任的建议；

6.对阻挠、拒绝和破坏内部审计工作的，必要时，经领导批准，可采取封存账册和资财等临时措施，并提出追究有关人员责任的建议；

7.对工作中的重大事项，单位的应向上级内部审计机构反映，部门的应向同级政府审计机关反映。

此外还规定：内部审计机构所在单位可以在管理权限范围内，授予内部审计机构经济处理、处罚的权限。

四、国际内部审计机构

内部审计近几十年来，在世界范围内发展很快，国际交流日益增多。为此，早在20世纪40年代初就成立了国际内部审计机构。

1941年，美国内部审计师协会正式成立，标志着传统内部审计工作开始向现代内部审计发展。这一年也被称为内部审计的奠基年。B·Z·布林克(B. Z. Brink)发表了最早的一本关于内部审计的单行本《内部审计——性质、职能、程序和方法》。内部审计协会自成立以后，发展相当迅速。1944年美国内部审计师协会在加拿大多伦多设立分会，开始跨越国境开展活动。随后，1948年又在伦敦设立分会，到20世纪50年代逐步发展成为国际性组织。1947年该协会制订了《内部审计师职责条例》，规定了内部审计人员的职责和工作范围。同时，一些审计专著也相继问世。虽然协会成立时只有24名会员，但它意味着内部审计已经产生相当的社会影响，条例的制订和专著的出版，则表明当时内部审计已经从实践上升到理论，并为以后的发展奠定了基础。

到60年代，内部审计师协会的成员已发展到4 600人，代表着2 000多个企业。到70年代后期，内部审计有了更广泛的发展。1978年6月，内部审计师协会又拟定了《内部审计专业实务准则》，对内部审计的含义、职责、独立性、机构和人员，以及工作范围和工作程序等都作了原则性规定。1972年开始实行注册内部审计师制度，取得注册内部审计师资格需经过考试，考试科目有：内部审计理论、内部审计手续和技术、经营管理理论和内部审计规章制度等。考试合格者可以取得注册内部审计师的资格。内部审计师协会主管注册内部审计师的考试、建立职业道德规范和制定内部审计的实务标准。1947年制订的《内部审计师职责条例》于1981年进行第四次修订。这都充分说明了内部审计已在多年实践的基础上，具备了更加完备的行为规范和工作标准。

到2002年年底，内部审计师协会已发展为拥有200多个会员国和6万多会员的国际性学术团体，每年定期召开一次国际会议，讨论内部审计的学术问题。1985年7月在澳大利亚悉尼召开的第44次会议特邀我国代表列席参加。1987年，内部审计师协会在美国纽约举行了理事会，经过讨论通过，批准中国内部审计学会以国家分会形式加入该组织。从此，中国内部审计学会成为国际内部审计师协会的成员国，标志着中国内部审计步入了国际化的轨道。

国际内部审计师协会的机构主要有理事会、执行委员会、国际委员部和总部，总部设在美国佛罗里达州。

国际内部审计师协会出版的主要刊物有：

1.《内部审计师》(The Internal Auditor)。

2.《今日内部审计师协会》(The IIA Today)。

3.《国际内部审计师协会教育者》(The IIA Educator)。

第三节　民间审计组织及其审计人员

一、西方民间审计的组织形式

会计师事务所是注册会计师依法承办业务的机构。综观注册会计师行业在西方的发展,会计师事务所主要有独资、普通合伙制、有限公司制、有限责任合伙制等四种组织形式。

(一) 独资会计师事务所

独资会计师事务所,是由具有注册会计师执业资格的个人独立开业,承担无限责任。

它的优点是,对执业人员的需求不多,容易设立,执业灵活,能够在代理记账、代理纳税等方面很好地满足小型企业对注册会计师服务的需求,虽承担无限责任,但实际发生风险的程度相对较低。

缺点是,无力承担大型业务,缺乏发展后劲。

(二)普通合伙制会计师事务所

普通合伙制会计师事务所,是由两位或两位以上注册会计师组成的合伙组织。合伙人以各自的财产对事务所的债务承担无限连带责任。

它的优点是,在风险的牵制和共同利益的驱动下,促使事务所强化专业发展,扩大规模,提高规避风险的能力。

缺点是建立一个跨地区、跨国界的大型会计师事务所要经过一个漫长的过程。同时,任何一个合伙人执业中的错误与舞弊行为,都可能给整个会计师事务所带来灭顶之灾,使之一日之间土崩瓦解。

(三)有限公司制会计师事务所

有限公司制会计师事务所,是由注册会计师认购会计师事务所股份,并以其所认购股份对会计师事务所承担有限责任。会计师事务所以其全部资产对其债务承担有限责任。

它的优点是,可以通过公司制形式迅速聚集一批注册会计师,建立规模型大所,承办大型业务。

缺点是:降低了风险责任对执业行为的高度制约,弱化了注册会计师的个人责任。

(四)有限责任合伙制会计师事务所

有限责任合伙制(Limited Liability Partnerships,LLP)会计师事务所,是事务所以全部资产对其债务承担有限责任,各合伙人对个人执业行为承担无限责任。

它的最大特点在于,既融入了合伙制和股份有限公司制会计师事务所的优点,又摈弃了它们的不足。

这种组织形式,是为顺应经济发展对注册会计师行业的要求,于 20 世纪 90 年代初期兴

起的。到 1995 年年底,原"六大"国际会计公司在美国的执业机构已完成了向有限责任合伙制的转型,在其他国家和地区的执业机构的转型已基本完成。同时,在它们的主导下,许多国家和地区的大中型会计师事务所也陆续开始转型。有限责任合伙制会计师事务所已成为当今注册会计师职业界组织形式发展的一大趋势。

(五)国际"四大"会计事务所

在会计师事务所前冠以"国际"两字,主要原因是:

一是这些会计师事务所是为世界上大部分大型跨国公司提供以审计业务为主的专业服务;

二是这些会计师事务所雇佣的注册会计师来自各个国家;

三是这些会计师事务所在部分国家,被认为是除了美国财团以外的另一重要经济力量。

国际会计师事务所是世界先进民间审计组织的典型代表。这些国际会计师事务所是由若干中小型会计师事务所逐步扩充发展而成的。20 世纪 40 年代后,作为这些国际会计师事务所前身的几个中小型会计师事务所以办理企业的破产、合并业务,担任跨国公司审计人员为契机,扩大了在世界范围内的影响,由于业务的增多,它们一方面在世界各地设立分支机构,一方面兼并其他会计公司,开始走上了扩充之路。

当今活跃在国际民间审计舞台上的"超级大国",当推由英美两国主宰的声名赫赫的"国际四大会计师事务所",它们几乎垄断了世界上所有排得上号的大型企业的审计业务,它们就像一条大章鱼,把触须伸向任何可能的角落。早在 80 年代末,有人就提出,在全世界,Big Six 几乎无处不在;在欧洲的每一个重要的商业城市中都可以找到至少一家属于 Big Six 的会计师事务所。Big Six 成员机构遍布全世界,业务范围从早期的代理记账、审计、税务服务发展到当代的业务开发、合同谈判、公司改造、安排上市、管理顾问、公司秘书等,几乎包揽了各种商务活动。

各大会计师事务所在服务对象上也各有侧重,形成了专门化。如解体前的安达信以员工培训和公用事业业务著称,较多地拥有石油和天然气工业的委托单位;安永以医疗保健及财务占有很大优势;毕马威在银行方面具有很强的竞争力;永道在通讯电子工业中称雄;而普华则以处理国际性事业机构业务为优。

1997 年 9 月,"六大"之中的永道、普华宣布合并成为普华永道国际会计师事务所。实力超强的"六大"变成"五大"。2002 年,因参与安然公司财务欺诈案,安达信会计公司解体,著名的"五大"变成"四大"。按照截至 2002 年 12 月底的业务收入排名如下:

1. 普华永道(Price Water House Coopers)。
2. 安永(Rrnst & Young)。
3. 毕马威(KPMG)。
4. 德勤(Deloitte Touche)。

二、我国民间审计组织及其审计人员

民间审计是商品经济发展到一定阶段的必然产物。只要商品经济中存在两权分离，存在不同利益的集团和阶层，民间审计就有存在和发展的必要。我国民间审计的振兴，始于1980年注册会计师审计制度的恢复和重建。目前，无论是从民间审计组织上看，还是从民间审计人员数量上看，我国民间审计都得到了飞速的发展。

(一)民间审计组织

民间审计组织是指根据国家法律或条例规定，经政府有关部门审核、注册登记的会计师事务所。

会计师事务所是指经国家批准、注册登记，依法独立承办审计业务、会计咨询业务的单位。

会计师事务所由注册会计师组成，是其承办法定业务的智力投资工作机构。它不是国家机关的职能部门，经济上也不依赖于国家或其他任何单位，会计师事务所实行自收自支，独立核算，依法纳税，具有法人资格。但合伙设立的会计师事务所，则不具有法人资格。注册会计师必须加入会计师事务所，才能承办业务。按规定，成立会计师事务所应报经财政部或省级财政厅(局)审查批准，并向当地工商行政管理机关办理登记，领取执照后，始得开业。注册会计师和会计师事务所的管理机关，在全国为财政部，在各地区为省、自治区、直辖市财政厅(局)。为了掌握全国情况，财政厅(局)批准成立的会计师事务所应将其名称、章程、负责人等报财政部所属中国注册会计师协会备案。

2002年3月，我国修订的《注册会计师法》对会计师事务所组织形式的规定，有以下几种可供选择：有限责任制、合伙制、有限责任合伙制、个人执业、中外合作。但我国不允许设立个人独资和股份公司制会计师事务所组织。

(二)中国注册会计师协会

中国注册会计师协会是在财政部领导下，经政府批准成立的注册会计师的职业组织，成立于1988年。一方面，它对会计师事务所和注册会计师进行自我教育和自我管理；另一方面，它又是联系政府机关和注册会计师的桥梁和纽带。中国注册会计师协会对外作为一个独立的社会团体，发展与外国和国际会计职业组织之间的相互交往，为我国注册会计师步入国际舞台发挥作用；对内拟定会计师事务所管理制度和注册会计师专业标准、组织注册会计师业务培训和考试等方面的工作。

中国注册会计师协会的宗旨是：服务、监督、管理、协调，即以诚信建设为主线，服务协会会员，监督会员执业质量、职业道德，依法实施注册会计师行业管理，协调行业内、外部关系，维护社会公众利益和会员合法权益，促进行业健康发展。

中国注册会计师协会的最高权力机构是全国会员代表大会，凡重大事项，必须经会员代表大会讨论决定。协会执行机构为理事会，理事会由全国会员代表大会选举理事若干名组成。协会的常设办事机构由秘书长、副秘书长若干人并配备必要数量的专职人员组成。

(三)民间审计人员

民间审计人员主要是注册会计师。目前在我国,取得注册会计师资格主要通过考试途径。

根据《中华人民共和国注册会计师法》及《注册会计师全国统一考试办法》的规定,具有下列条件之一的中国公民,可报名参加考试:(1)高等专科以上学历;(2)会计或者相关专业(指审计、统计、经济)中级以上专业技术职称。

注册会计师资格考试的科目,目前有:会计、审计、财务和成本管理、经济法和税法。每年度进行一次。部分科目合格者,取得由全国注册会计师考试委员会统一印制的单科合格证明,其合格成绩在取得单科成绩合格凭证后的连续四次考试中有效。考试全科合格者,取得由全国注册会计师考试委员会统一印制的合格证书。取得全科合格证书者,如在五年内未获准注册成为注册会计师,其合格成绩自取得全科合格证书的第六年起失效。

在我国,注册会计师考试合格者只取得成为注册会计师的资格,只有加入会计师事务所,从事审计业务工作两年以上的,并具备相应的业务能力,才能准予注册成为执业注册会计师。所以,经注册会计师考试合格的人员,应由其申请加入的会计师事务所报财政部或省级财政厅(局)批准注册。经批准注册的注册会计师,由财政部统一制发注册会计师证书。

三、民间审计的业务范围

民间审计组织的业务范围十分广泛,触及经济生活的各个方面,主要包括:

(一)鉴证业务

鉴证业务是指注册会计师对某一主体负责编制的书面认定资料的可靠性进行查证。注册会计师查证后,要签发一份书面报告,以便反映鉴证结果。近年来,由于社会日益认同注册会计师的技术和经验,因此,委托者对各种鉴证业务的需求日益增加。鉴证业务可进一步分为5种:

1.审计业务

注册会计师从事的主要审计业务是会计报表审计。这种审计的目的是通过取得和评价某一会计主体历史会计报表的证据,以便对该主体管理当局在这些会计报表中所作的认定,是否按照一般会计准则公允表达发表审计意见。在审计会计报表时,注册会计师要对形成会计报表各项目数据的资料及其所反映的经济业务进行审计;为了提高审计效率,保证审计质量的提高,还需对与会计报表反映相关的内部控制进行研究和评价,确定审计的重点领域。会计报表既指年度会计报表、半年度会计报表、季度会计报表、月度会计报表,又指破产、清算、合并、分立会计报表。注册会计师在根据审计准则的要求,完成了必要的审计程序,取得了相应的审计证据后,应编制和出具审计报告。审计报告主要表述注册会计师的审计意见,具有法定证明效力。注册会计师及其所在的会计师事务所对其出具的审计报告要承担相应的法律责任。

2.审查业务

审查业务是指注册会计师对某一会计主体所作的认定是否符合既定标准或惯例进行查证,并发表意见。这类业务有:(1)审查未来财务信息(如财务预测或计划)所依据的假设是否合理,未来财务信息是否根据这种假设所编制,未来财务信息同历史财务信息的基础是否一致;(2)审查确定某一会计主体的内部控制制度是否科学、是否符合政府和管理当局所建立的标准;等等。一般地说,审查的范围通常比审计要小。

3.复核业务

复核业务主要涉及询问被审计单位管理当局、比较分析财务信息等。这项业务的范围,又比审计和审查的范围要小。复核的目的是为认定的可靠性,提供“消极保证”,这与审计所提供的“积极保证”恰好相反。因此,复核人员复核会计报表后,在所提出的意见中,不是说“会计报表按照会计准则公允地表达……”而是提出复核人员“没有发现为使会计报表符合会计准则而需要作出的任何调整”。一般情况下,对公开上市的股份有限公司的中期会计报表和非公开上市公司的年度会计报表,需要进行复核。

4.商定程序业务

在有些情况下,委托者和会计师事务所可能商定,只对被审计单位会计报表上的某些特定要素或项目,执行一定的程序,而不是就整个会计报表执行程序。对这种业务,注册会计师可能签发“发现问题摘要”报告,或者提供类似于复核业务的消极保证。因此,商定程序业务的工作范围,一般也比审计和审查的范围要小。

5.保证业务

在1996年底,美国注册会计师协会的审计保证业务特别委员会(Elliott委员会)报告了其对注册会计师业务中的这个“业务系列”前景的看法。这一报告不是像通常那样印刷发行,而是通过美国注册会计师协会的网址(www.aicpa.org)散发。美国注册会计师协会将保证业务定义为“为企业或个体决策者提供的、能改进信息质量或内容的那种独立专业业务的总称”。由于信息技术的发展与创新,特别是网络技术的发展,使得注册会计师的工作对象有了较大的变化,因此,美国注册会计师协会强调今后的保证业务不限于会计报表和传统报告,并提出了它认为有推广潜在新“业务系列”的可能性的几个领域:

(1)电子商务保证(webtrust);

(2)保健效果评估;

(3)经营主体绩效评估;

(4)信息系统质量评估;

(5)综合风险评估;

(6)养老工作保证。

(二)管理咨询业务

管理咨询业务是指注册会计师为客户提供管理建议与技术协助,以帮助客户改善其能力和合理利用资源,并实现其预定的目标。

在执行管理咨询业务时,注册会计师扮演的是一个企业外部专家或顾问的角色。因此,

注册会计师不能替管理当局作任何管理决策。在规模较大的会计师事务所内,都设立单独的管理咨询部门从事管理咨询业务。目前,管理咨询业务所获得的收入,已成为很多会计师事务所总收入中重要的、且日益增长的一部分。为指导注册会计师执行管理咨询业务,不少国家的注册会计师职业团体相应制定了从事管理咨询业务的准则或说明书。

管理咨询业务的兴起和发展,为现代民间审计向纵深发展,提供了广阔而美好的前景。时至今日,国际会计师事务所从事的咨询业务有了长足的发展,业务种类繁多,而且逐步细化。但是,随着美国会计丑闻的不断爆发,美国政府对会计师事务所从事管理咨询业务作了限制,规定从事上市公司会计报表审计业务的会计师事务所不能同时为该公司提供咨询服务。

(三)税务服务业务

各国政府为了实现职能,都通过了许多税收法规,复杂繁多的税收法规使得注册会计师和其他税务专家的服务业务必不可少。因为纳税人,特别是作为公司的法人纳税人,不仅要依法纳税,认真履行纳税义务,而且还应充分享受纳税人的权利,关心自己的纳税负担是否合理、合法,能否享受本国以及外国的税收优惠政策,考虑纳税筹划,以便为提高公司的经济效益服务。

很多国家都明确规定,注册会计师不用参加考试自动取得税务服务资格。因而,税务服务业务是注册会计师的重要业务之一,是民间审计组织的主要业务收入来源。

(四)会计服务业务

会计服务业务是各国中小会计师事务所的主要业务,主要包括代理记账、编制报表、工资单处理等。近年来,法务会计服务成为会计师事务所的重要业务。

由于企业舞弊已成为世界各国企业的一种公害。因此,借助注册会计师专业能力来减少企业舞弊现象的发生,也成为市场经济中的热点问题。与此同时,由于市场经济本质上就是法制经济,由于会计所具有的天生的经济滞后性,所以会计解释上的法律争端也成为法律界的一个令人头痛的问题。如何迎合市场需要,注册会计师也为此拓展了不少业务,并为此创立了法务会计。

由于法务会计主要处理与法律有关的问题,因此,作为法务会计,它主要有如下几种功能:

1.确认财务问题

当某一团体对某一财务事项产生抱怨、质辩、谣言、疑问时,法务会计能很快地确认出财务事项中要害所在,并根据自己的经验与常识,做出相关的认定,并向冲突的双方解释。这种冲突的双方通常包括一般民众与管理阶层。例如,当涉及某一个国外司法诉讼时,法务会计会用通俗语言对相关的财务问题予以解释。

2.调查问题

当财务问题得到确认后,法务会计就须对该问题进行调查,以取得相关的证据来说明上述与质疑、谣言有关的财务事项。在调查取证时,不仅要证实这些事项的存在,还要精通复

杂的会计准则、报表披露规则、内部控制原理及与公司管理有关的人的行为要素。

3.收集证据

法务会计必须精通证据学。不仅要懂得什么是最好的,或是最根本的证据,而且,还必须知道如何收集各种会计资料来作为财务证据,并为法庭所接受。

4.解释财务信息

在会计中某一项经济业务或经济事件只有唯一解释的现象并不多见。因此,法务会计在解释财务信息时必须力求排除偏见,并使他们的解释能为所有普通民众所理解,并经得起对经济实务的测试。一个好的法务会计的解释,能使所有人都信服,不管这个人如何不受限制地对此问题进行了解与观察。

5.表达结果

法务会计必须有这种能力:能清楚无误地将其发现的结果用通俗的语言传递给要求调查的人员,并为他们所理解。这种表达既可以是口头的,也可以是书面的。法务会计人员在证人席上的作用,就是对社会公众表达他们的测试结果。

(五)其他服务业务

民间审计组织的其他服务业务,主要包括个人理财服务、资产评估、诉讼支持服务(专家证人)等。为了更好地提供个人理财和资产评估服务,有些国家新设了两种资格:个人理财专家证书和企业评估资格证书。

在我国,根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定,注册会计师依法承办审计业务、会计咨询、会计服务业务。审计业务属于法定业务,非注册会计师不得承办。此外,注册会计师还可以根据委托人的委托,从事审阅业务、其他鉴证业务和相关服务业务。

1.审计业务

(1)审查企业会计报表,出具审计报告;

(2)验证企业资本,出具验资报告;

(3)办理企业合并、分立、清算中的审计业务,出具有关的报告;

(4)办理法律、行政法规规定的其他审计业务,出具相应的审计报告。

2.会计咨询和会计服务业务

(1)代理记账;

(2)代理纳税业务;

(3)投资咨询。

四、国际民间审计组织

国际民间审计组织的名称为国际会计师联合会(The International Federation of Accountants,简称 IFAC)。它是由各国的会计师职业团体联合署名成立的国际性会计师联盟。它的领导机构包括由各成员团体指定代表组成的代表大会和来自 15 个国家的代表组成的理事会。它的宗旨是建立会计师在执行国际业务时应遵循的职业道德准则和制定能够协调国

际业务的审计标准。为此，它已建立了7个常设委员会，即审计实务委员会、财务和管理会计委员会、地区组织委员会、道德规范委员会、职业教育委员会、国际会议委员会和计划委员会。它的基本任务是：通过下属的各委员会，为国际职业技术、职业道德和职业教育提供指导并努力促进国际间会计师的互相认可；促进和帮助新的地区组织的发展；安排国际会计师会议。国际会计师联合会于20世纪70年代末期开始，已制定、批准了32个《国际审计指南》，这些审计指南的公布，在推动审计业务国际化方面做出了很大的贡献。中国注册会计师协会于1997年5月加入该组织。

复习思考题

1. 我国审计组织体系是怎样构成的？
2. 我国审计组织体系有哪些特点？
3. 西方政府审计组织模式有哪些种类？各有哪些特征？
4. 我国国家审计机关是怎样设置的？
5. 我国国家审计机关有哪些职责和权限？
6. 什么是民间审计？民间审计有哪些特点？
7. 我国内部审计机构是怎样设置的？
8. 简述西方民间审计组织形式及其特点。
9. 简述我国民间审计组织形式及其特点。
10. 简述我国民间审计的业务范围。

案例分析题

王诚为某国有大型企业审计处处长，为人正直，工作一向认真负责。最近，在财务收支审计项目中将财务处虚列资产、虚构年度利润、会计基础工作薄弱等问题如实列入审计报告中，并提出了改善管理、加强监督的几项建议。审计报告报到主管领导总会计师李斌处，不料多日并未得到任何批示，反而遭到财务处程处长的冷落和嘲笑。为此王诚十分烦恼，感到身居其位，思想压力远远大于业务压力。

要求：

1. 根据上述案例，分析该企业内部审计部门的设置方式及特点。
2. 可否选择更好的内部审计部门设置方式以减轻或消除审计处处长的思想压力。
3. 选择适合企业的内部审计部门设置方式需要遵循什么原则？
4. 收集有关资料，讨论当前我国企业内部审计部门的设置模式。
5. 内部审计与民间审计的联系与区别有哪些？

第三章 审计方法和程序

【**教学目的**】审计方法的有效运用是出色完成审计任务的手段，而科学的审计程序是确保审计工作质量、规避审计风险的有效手段。通过本章学习，不仅要掌握各种审计方法的概念、作用与适用性，还要善于比较各种审计方法的优缺点。了解掌握审计方法的演变历史及其规律性和适用性，对不同主体实施的审计程序的异同点有所了解，特别是民间审计程序和方法。

审计方法是指审计人员检查分析审计对象、取得审计证据、据以编写审计报告、形成审计结论和意见的各种专门手段的总称。审计方法从广义上理解，泛指审计的一般方法、计划方法、报告方法、收集审计证据的方法、处理审计文件的方法等，内容十分广泛，可以说，广义的审计方法是指审计人员从接受审计项目开始，到审计工作结束的全过程，即指审计程序；从狭义上讲，审计方法指与取得审计证据直接有关的各种基本方法和手段。

第一节 概述

审计方法和程序是审计实践经验的总结。现代审计方法和程序是在原始的查账验证基础上从低级到高级，从不完善到较为完善逐渐发展起来的。审计方法和程序变更的根本动力是基于评价内容日益复杂的受托经济责任的客观要求。归纳起来，审计方法和程序的发展大致经历了三个阶段：一是账表导向审计（古代至 20 世纪 40 年代末期）；二是制度导向审计（20 世纪 50 年代初期至 80 年代末期）；三是风险导向审计（20 世纪 80 年代末期至今）。

一、账表导向审计

账表导向审计是指审计人员围绕被审计单位会计账簿、会计报表的编制过程所进行的一种审计方法和程序。它通过对账表上的数字进行详细核实来判断是否存在舞弊行为或技术性错误。因此，账表导向审计的重点是围绕着交易过程进行的，通过对被审计单位报表、账簿和凭证的详细检查来判断是否存在舞弊行为或技术性错误。

账表导向审计的发展过程主要经历了数据稽核、账簿审计、详细审计、资产负债表审计和全部报表审计等阶段。其演变过程大致可归纳为：

详查收入和支出→全面详查→审查资产负债表项目→全面审查会计报表项目

不管如何演变,在这段历史上,审计都是以审查账表上的会计事项为主线,所以称为账表导向审计。

账表导向审计适用于评价简单的受托经济责任,当人类社会进入20世纪以后,这种方法、程序的局限性越来越明显:第一,这种审计方式耗费大量的人力和时间,不利于提高审计工作效率和效益;第二,即使采用有限的抽样技术,但由于对会计系统的了解不够,容易造成由于抽查原因而遗漏重大问题项目的事件;第三,由于以交易为基础的审计工作主要都是围绕着交易进行的,因此不容易发现会计工作中的程序性错误,对于会计系统中的缺陷和不合理现象也很难发现,这样即使查出了技术性错误或舞弊的情况,却不能溯源追本,堵塞漏洞,避免重犯。因此,这种审计方式最终被一种新型的审计方式——制度导向审计所替代。

二、制度导向审计

制度导向审计是以内部控制制度为基础的审计。它通过确定被审计单位内部控制制度的缺陷,进而判断财产保护和会计记录真实性上可能存在的缺陷,并对此进行详细考证、分析,以查明错弊。

制度导向审计是审计技术的重大突破,主要表现在审计程序的变化上:

1. 通过了解并评价内部控制制度的完整、健全及是否得到有效实施,发掘重点,以提高审计效率;

2. 对内部控制制度的遵循情况进行测试,即实施"符合性测试"程序,评价控制风险,对审计风险进行系统规划和控制;

3. 对改善企业管理制度和业务处理程序提出建设性意见,并在可能情况下向管理当局提出管理建议书。

制度导向审计程序的工作流程如图3-1所示。

制度导向审计与账表导向审计的主要区别在于:账表导向审计是对会计数据的真实性进行审查,审查的是会计数据本身;而制度基础导向审计则是先对数据所依赖的内部控制制度本身进行评价,并检查其遵循程序,据以确定这些数据的真实性,然后再针对内部控制制度的评价测试情况,采用各种基础审计方法进行审查。制度导向审计不但可节省审计工作量和审计费用,而且可以对审计质量有所保证。但是,制度导向审计程序的明显不足在于审计资源未恰当分配到低风险和高风险审计领域,造成低风险审计领域的审计过量和高风险审计领域的审计不足,从而使审计为达到一定的效果而使效率较差或审计达不到效果。此外,制度导向审计还有一项更大的致命弱点,那就是基于内部控制制度的审计模式没有与审计风险联系起来,没有为有效降低审计风险提供指南和帮助,而影响审计风险的因素要远远超出内部控制制度的作用范围。因此,风险导向审计就应运而生。

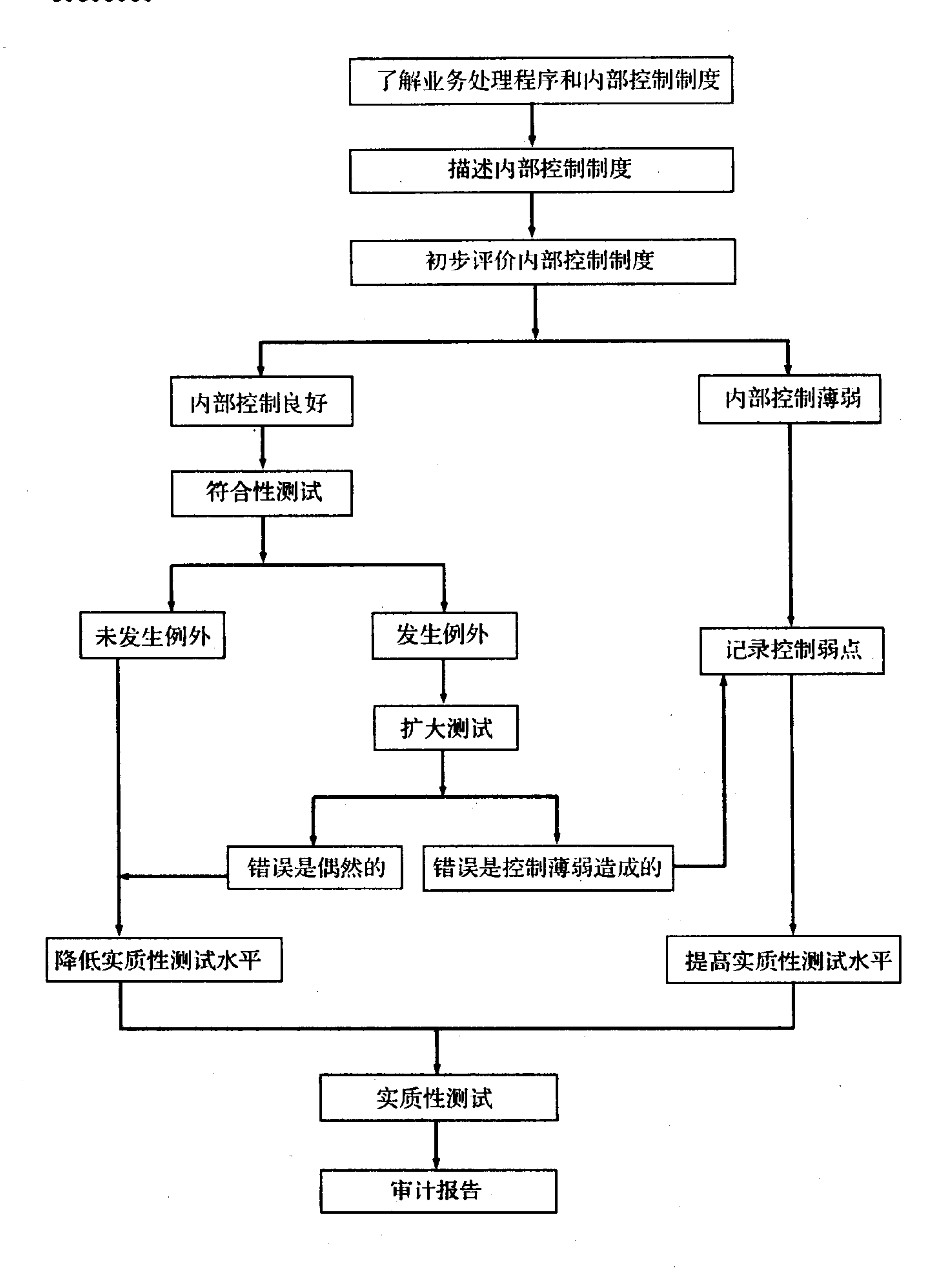


图 3－1　制度导向审计程序

三、风险导向审计

风险导向审计立足于对审计风险进行系统的分析和评价，并以此作为出发点，制定审计战略，制定与企业状况相适应的多样化审计计划，以达到审计工作的效率性和效果性。

自20世纪60年代以来，世界各国控告审计人员的诉讼案件急剧增加，审计人员面临"诉讼爆炸"时代。在美国，1960—1972年发生了18起针对审计人员的诉讼，而1973—1985年发生了291起，自1985年以后，针对审计人员的诉讼越来越多，标的越来越大，审计职业界面临着前所未有的信任危机，为改变这种不利局面，审计职业界开始寻求一种新的、多维的审计技术，以缓解审计人员所面临的错综复杂的风险。最近数年，在英美两国的会计报表审计中，开始强调审计策略，使用审计风险模式。这种方法注重从企业宏观层面了解被审计单位会计报表存在的重大错报风险，国内外职业界称之为风险导向审计。风险导向审计作为一种重要的审计理念和方法，随着国内外审计失败事件的爆发，受到国内外新的关注。一种意见认为，安然事件中安达信会计公司审计失败，很大程度上可以归结于风险导向审计理念和方法的失败，因此要求反思甚至停止采用风险导向审计方法；还有一种意见认为，我国中天勤会计师事务所出现的问题，是因为没有采用风险导向审计方法。以上这些意见表明，人们对风险导向审计还缺乏全面的认识。反映在审计实践，国内外一些会计师事务所对风险导向审计方法进行的探索仍然存在许多局限性，隐藏着很大的审计风险。因此，加强对风险导向审计的理念和方法的认识，执行风险导向审计程序，对审计实践工作具有十分重大的意义。

与制度导向审计相比，风险导向审计最显著的特点是它将客户置于一个大的经济环境中，运用立体观察的理论来判断影响因素，从企业所处的商业环境、条件到经营方式和管理机制等构成的内外部各个方面来分析评估审计风险水平。这一方法的另一特点是，明确确认在为审计测试选择一个样本。企业开展业务的商业环境、对报表余额的真实性和公正性给予审计评价等都可能存在风险，并把这种意识贯穿到审计的全过程，从而在审计过程中把重点放在审计风险的评估上，并通过审计程序把审计风险降低到审计人员可以接受的水平。

风险导向审计的特点表明，审计程序的设计正确与否，对审计风险的控制有着重要的意义。恰当的审计程序，有助于审计工作循序渐进、有条不紊地达到审计目的。总的来看，风险导向审计的基本程序为由上而下，由宏观而微观，用评估的方法对财务报表加以评价，预先决定被审计单位的重要性范围和目标。在审计的具体方案上，它把审计工作基础大量地放在对客户营业过程的调查，对内部控制制度进行控制测试，并对财务报表和客户的操作程序、审计环境等进行科学分析、判断上，从而使期末需要审查的结果，在期初和期中得到判断。

风险导向审计与制度导向审计的区别如表3－1所示。

表 3－1 制度导向审计与风险导向审计的区别

项目	制度导向审计	风险导向审计
审计重点	内部控制制度	经营风险
测试重点	内部控制活动	所有降低风险的活动
报告重点	内部控制的充分性、有效性	风险降低的充分性、有效性
审计结果	提出新的改进的控制	提出恰当的降低风险的建议

风险导向审计程序的基本内容和流程如图 3－2 所示。

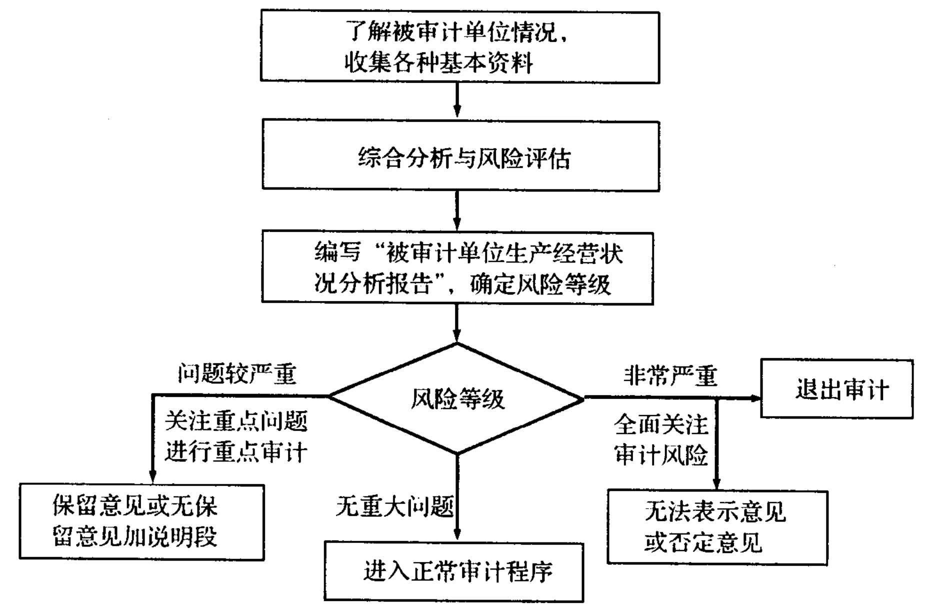


图 3－2 风险导向审计模式图示

第二节 审计的常规方法

一、审计方法的选用原则

审计方法是指审计人员检查和分析审计对象，收集审计证据，并对照审计依据，形成审计结论和意见的各种专门手段的总称。

审计方法是从长期审计实践中总结和积累起来的。审计人员在审计工作过程中，为了实现审计目标，完成审计任务，必须运用各种审计方法，对审计对象进行审查和评价，收集各种审计证据，以便据以发表审计意见和做出审计结论。

现代审计方法已经超越了传统的事后查账技术,发展到广泛运用审计调查、审计分析、内部控制制度评审及抽样审计方法体系,具体包括审计的基本方法和技术方法。

审计的基本方法,是指运用马克思主义辩证唯物论和历史唯物论作指导的工作方法,以及审计计划管理、档案管理的方法,适用于各种审计项目。具体包括实事求是,一切从实际出发;透过现象看本质;要相互联系地看问题;要有长远观点;要有全面观点;既要凭借专门技术,又要依靠职工群众。审计的技术方法,是指为了证实被审计单位的实有资产、负债和所有者权益,核实会计记录和会计报表等的公允性和正确性的方法。

在审计过程中,如果选用合理的审计方法,便能提高审计工作的效率,收到事半功倍的结果。相反,如果采用的审计方法不合理,不但不能以一定的人力、物力,取得必要的审计证据,而且可能误入歧途,导致错误的审计意见和结论。因此,审计方法的选用,应当符合以下要求:

1. 审计方法的选用要适应审计的目的

审计方法是达到审计目的的手段,为达到不同的审计目的,要用不同的审计方法。如在财经法纪审计中,可根据有关线索,对有关方面进行详细审查;在财政财务审计中,则在评价被审单位内部控制制度的基础上,决定进行详查还是抽查;等等。

2. 审计方法的选用要适合审计方式

不同的审计方式,所需审计证据不同,可以取证的途径不同,就要采取不同的审计方法。如采用报送审计方式时,就无法采用盘点法、观察法,而在采取实地审计方式时,这些方法就可以选用。

3. 审计方法的选用要联系被审计单位的实际

被审计单位经营管理良好,内部控制制度比较健全有效,就可选用抽查的方法。相反,被审计单位经营管理较差,内部控制制度不完善,财会工作混乱,则应选用详查的方法。

所以,科学、合理地选用审计方法,对做好审计工作,提高审计工作质量具有重要意义。

二、审计的技术方法

审计的技术方法体系,一般由审查书面资料的方法和证实客观事物的方法两大类组成。下面分述各种审计技术方法。

(一)审查书面资料的方法

审查书面资料的方法是审计最基本的方法,不管是过去还是现在,不管是国内还是国外,都广泛地采用这类方法。这类方法审查的对象主要是会计凭证、会计账簿和会计报表,因此也叫查帐法。

审查书面资料的方法,可以按不同的标准划分为下列各种方法。

1. 按审查书面资料的技术可分为审阅法、核对法、查询法、比较法和分析法。

(1)审阅法

审阅法是指仔细地审查和翻阅凭证、账簿和报表以及计划、预算、决算方案、合同等书面

资料，借以查明资料及经济业务的公允性、正确性、合法性、合规性，从中发现错弊或疑点，收集书面证据的一种审查方法。

审阅法在财政财务审计中运用最为广泛，主要是审阅会计凭证、会计账簿和会计报表。

对原始凭证的审阅，主要看原始凭证上反映的经济业务是否符合规定。还要看凭证上记载的抬头、日期、数量、单价、金额等方面的字迹是否清晰、数字是否相符。如有不符合规定的情况或有涂改字迹、数字的情况，就有可能存在舞弊行为。还要审阅填发原始凭证的单位名称、地址和图章，审查凭证的各项手续是否完备。

对记账凭证的审阅，主要审阅记账凭证是否附有合法的原始凭证；记账凭证的记载是否符合会计制度的规定，是否依据会计原理，所记账户名称和会计分录是否正确，有无错用账户或错记方向的情况。

对账簿的审阅，主要是审阅明细记录的内容是否真实、正确，其账户对应关系是否正确、合理，有无错误或舞弊，特别是注意审阅应收应付账款、材料成本差异、预提费用、待摊费用、管理费用、制造费用、营业费用、财务费用等容易掩盖错弊和经常反映会计转账事项的账簿。

对会计报表的审阅，主要是审阅报表项目是否按制度规定编制；其对应关系是否正确，双方合计数是否相符，并按各报表之间有关项目的勾稽关系，核对相关的数据是否一致，审阅各项目是否合理、合规、合法，有无违反财经纪律的现象，有无异常变化现象。

除此之处，对计划资料、合同和其他有关经济资料也应审阅，以便掌握情况，发现问题，获取证据。

在实际工作中，可以把审阅法与核对法结合起来加以运用。

(2)核对法

核对法是指对凭证、账簿和报表等书面资料之间的有关数据进行相互对照检查，借以查明证证、账账、账表、表表之间是否相符，从而取得有无错弊的书面证据的一种复核查对的方法。

在审查会计资料时，一般主要核对下列内容：

①核对原始凭证的数量、单价、金额和合计数是否相符；

②核对记账凭证与其所附原始凭证是否相符，原始凭证的合计数与记账凭证的合计数是否相符，原始凭证的张数与金额是否相符；

③核对记账凭证是否已过入有关明细账和总账；

④核对各明细账户的余额合计数与总账中有关账户的余额是否相符；

⑤核对总账各账户的期初余额、本期发生额和期末余额的计算是否正确，各账户的借方余额合计与贷方余额合计是否平衡；

⑥核对会计报表的数字是否与总账余额或明细账余额相符；

⑦核对银行对账单、客户往来清单等外来账单是否与本单位有关账项的记载相符；

⑧核对资产负债表、利润表、现金流量表上的数字计算是否正确无误；

⑨核对资产负债表、利润表和现金流量表之间以及利润表与利润分配表、主营业务收支

明细表之间的相关数字是否相符；

⑩核对账卡上所反映的实物余额是否与实际存在的实物数相符。

通过上述详细核对之后，可以发现会计资料中存在的差错和问题，然后再进一步分析其性质。有的可能是一般工作的差错，有的则可能是违法乱纪行为。应依据问题的性质及其严重程度进行处理。

审计人员在核对过程中应认真细致、有条不紊地进行，这样才能不致遗漏和重复。为了使这项工作井然有序，就需要使用一些符号，符号是多种多样的，既可用本书上提供的，也可以自己创造。一般使用的符号有以下几种：

√——表示已经核对，√√——表示已经核对第二次，√√√——表示已经核对第三次，等等。

×——表示所核对的资料有错误。

？——表示所核对的资料可能有问题，待查。

！——表示所核对的数据有待调整。

\——表示有待详查。

?√——表示疑点已经消除。

5/2——表示已经核对至5月2日。

(3)查询法

查询法是指审计人员对审计过程中所发现的疑点和问题，通过对被审计单位内外有关人员调查和询问，弄清事实真相并取得审计证据的一种方法。

查询法又分为面询和函询两种。面询是审计人员向被审计单位内外的有关人员当面征询意见，核实情况。函询是通过向有关单位发函了解情况、取得证据的一种方法。这种方法一般用于往来款项的查证。

运用查证法时，审计人员要讲究方式方法，谋求被询单位和人员的真诚合作，提供有用的审计证据。

(4)比较法

比较法是指对被审计单位的被审计项目的书面资料同相关的标准进行比较，确定它们之间的差异，经过分析从中发现问题取得审计证据的一种方法。

比较法大多通过有关指标进行比较，包括指标绝对数比较和相对数比较。

指标绝对数比较，适用于指标数额的对比。绝对数比较法主要内容有：实际指标与计划指标比较；本期实际指标与上期实际指标或历史最高水平比较；被审计单位的指标与先进单位的指标比较；等等。比较后得出的差异，可用作审计证据，并据以作进一步分析。

指标相对数比较是指将不能直接比较的指标，可先将要对比的指标数值换算为相对数，然后比较各种比率。如考核和比较规模不同的企业之间的利润水平时，可利用各企业资本金利润率进行比较，借以评价被审计单位的财务状况和经济效益。相对数的比较通常主要是对被审计单位一些财务比率指标的比较分析，如流动比率、应收账款周转率、净资产利润

率等。

(5)分析法

分析法是通过对会计资料的有关指标的观察推理、分解和综合,以揭示其本质和了解其构成要素的相互关系的审计方法。

分析法在审计工作中应用较为广泛。通过分析发现存在的差距和问题以后,需进一步分析原因,提出改进的方法。

审计分析法按其分析的技术分类,可以分为比较分析、比率分析、账户分析、账龄分析、平衡分析和因素分析等方法。

2. 按审查书面资料的顺序可以分为顺查法和逆查法。

(1)顺查法

顺查法又称为正查法,是按照会计核算的处理顺序,依次对证、账、表各个环节进行检查核对的一种方法。

顺查法的特征:一是从审计原始凭证出发,着重审查和分析经济业务是否真实、正确、合法、合规,核对证证是否相符;二是审查记账凭证,查明会计科目处理、数额计算是否正确、合规,核对证证、账证是否相符;三是审查会计账簿,查明记账、过账是否正确,核对账证、账账是否相符;四是审查和分析会计报表,查明报表各项目是否正确完整,核对账表、表表是否相符。

顺查法的最大优点是系统、全面,可以避免遗漏。其缺点是面面俱到,不能突出重点,工作量太大,耗费人力、时间太多。因此,只对那些业务十分简单、或一些已经发现有严重问题的单位或单位中的某些部门进行审计时,才使用这种方法,以便查清全部问题。

(2)逆查法

逆查法又称为倒查法,是按照会计核算相反的处理程序依次对表、账、证各个环节进行检查核对的一种方法。

逆查法的特征:一是从审查和分析被审计单位会计报表出发,从中发现和找出异常和有错弊的项目,据以确定下一步审计线索和重点;二是根据所确定的可疑账项和重要项目,追溯审查会计账簿,进行账表、账账核对;三是进一步追查记账凭证和原始凭证,进行账证、证证核对,以便查明主要问题的真相和原因及结果。

逆查法的最大优点是便于抓住问题的实质,还可以节省人力和时间。其缺点是不能全面地审查问题,易有遗漏。因此,对于规模较大、业务较多的大中型企业单位和凭证较多的行政事业单位,都可以采用这种方法。

3. 按审查书面资料的数量可以分为详查法和抽查法。

(1)详查法

详查法是指对被审计单位一定时期内的所有凭证、账簿和报表或某一项目的全部会计资料进行详细审查的方法。

详查法的特征是:对所审查的被审计单位一定时期的凭证、账簿和报表等会计资料和其

所反映的财务收支及有关经济活动作全面、详细的审查，巨细无遗，以查明被审计单位或被审计项目所存在的各种差错和舞弊。

详查法的优点是能全面查清被审计单位所存在的问题，特别是对弄虚作假、营私舞弊等违反财经法纪行为，一般不易疏漏，以保证审计质量。其缺点是工作量太大，耗费人力和时间过多，审计成本高，故难以普遍采用。因此，对现代化大中型企业不宜采用，只能用于规模较小的企业、事业单位或特定情况。

(2)抽查法

抽查法是指从被审计单位审查期的全部会计资料中抽取其中一部分进行审查，并根据审查结果推断总体有无错误和弊端的一种方法。

抽查法的特征是：根据被审计期的审计对象总体的具体情况和审计的目的与要求选取具有代表性的样本，然后根据抽取样本的审查结果来推断总体的正确性，或推断其余未抽查部分有无错误和弊端。

抽查法的优点是能明确审查重点，省时省力，具有效率高、成本低和事半功倍的效果。其缺点是审计结果过分依赖抽查样本的合理性，如果抽样不合理，或缺乏代表性，抽查结果往往不能发现问题，甚至以偏概全，做出错误的审计结论。特别是对于发生频率较低的舞弊行为，较难发现。因此，这种方法仅适用于内部控制系统较为健全，会计基础较好的企业、事业单位。

(二)证实客观事物的方法

证实客观事物的方法，是审计人员搜集书面资料以外的审计证据，证明和落实客观事物的形态、性质、所有权、存放地点、数量和价值等的方法。这类方法包括盘点法、调节法、观察法和鉴定法。

1. 盘点法

盘点法又称实物清查法，是指对被审计单位各项财产物资进行实地盘点，以确定其数量、品种、规格及其金额等实际状况，借以证实有关实物账户的余额是否真实、正确，从中收集实物证据的一种方法。

盘点法按其组织方式，分为直接盘点和监督盘点两种。

直接盘点是由审计人员亲自到现场盘点实物，证实书面资料同有关的财产物资是否相符的方法。在直接盘点方式下，对于容易出现舞弊行为的现金、银行存款和贵重的原材料，应采用突击性的盘点。突击性盘点是指事先不告知经管财产的人员在什么时间进行盘点，以防止经管人员在盘点前，将财产保管工作中的挪用、盗窃及其他弊端加以掩饰。对于大宗的原材料、产成品等，应采用抽查性的盘点。抽查性的盘点，是指不对所有的财产物资都进行盘点，而只是对一部分财产物资进行抽查核实，以便检查日常盘点工作质量的优劣，检验盘点记录是否真实正确，查明财产物资是否安全、完整，有无损坏或被挪用、贪污和盗窃等情况。

监督盘点是指为了明确责任，审计人员不亲自进行盘点，而是由经管财产人员及其他有

关人员进行实物盘点清查，审计人员只是在一旁对实物盘点进行监督，如发现疑点可以要求复盘核实。在监督盘点方式下，也可以采取突击性盘点和抽查性盘点形式。监督盘点一般用于较大的实物，如存货、厂房、机器设备等。

2. 调节法

调节法是指在审查某个项目时，通过调整有关数据，从而求得需要证实的数据的方法。

在审计过程中，往往出现现成的数据和要证实的数据在表面上不一致，为了证实数据是否正确，可用调节法。如对银行存款实存数的审查，通常运用调节法编制银行存款余额调节表，对企业单位与开户银行双方所发生的“未达账项”进行增减调节，以便根据银行对账单的余额来验证银行存款账户的余额是否正确。

运用调节法还可以证实财产物资账实是否相符。当盘点日同书面资料结存日不同时，结合实物盘点，将盘点日期与结存日期之间新发生的出入数量用来对结存日期有关财产物资的结存数进行调节，以验证或推算结存日期有关财产物资的应结存数。其计算公式为：

$$\text{结存日的(书面资料日期)数量} = \text{盘点日的盘点数量} + \text{结存日至盘点日的发出数量} - \text{结存日至盘点日的收入数量}$$

【例】某企业 2001 年 12 月 31 日账面结存 A 材料 2 000 公斤，通过审阅和核对并无错弊。2002 年 1 月 1 日至 15 日期间收入 35 000 公斤，发出 34 500 公斤。1 月 1 日期初余额及收发数额均经核对、审阅和复算无误。2002 年 1 月 15 日下班后监督盘点实存量为 2 800 公斤。调节计算如下：

$$\text{结存日数量} = 2\ 800 + 34\ 500 - 35\ 000 = 2\ 300(\text{公斤})$$

经过上述调节计算 2001 年 12 月 31 日的实存数为 2 300 公斤，与账面记录的 A 材料 2 000公斤不一致。审计人员应要求有关人员说明原因，并进行查账核实；如有故意歪曲事实者，应进一步查明责任人员，并追究其责任。

3. 观察法

观察法是指审计人员进入被审计单位后，对于生产经营管理工作的进行、财产物资的保管、内部控制制度的执行等，亲临现场进行实地观察检查，借以查明被审计单位经济活动的事实真相，核实是否符合有关标准和书面资料的记载，以取得审计证据的方法。

进行财政财务审计和经济效益审计时，一般要运用观察法进行广泛实地观察，收集书面资料以外的审计证据。审计人员应深入到被审计单位的仓库、车间、科室、工地等现场，对其内部控制制度的执行情况、财产物资的保管和利用情况、工人的劳动效率和劳动态度等生产经营管理情况进行直接观察，从中发现薄弱环节和所存在的问题，以便收集审计证据，提出建议和意见，促进被审计单位改进经营管理，提高经济效益。

运用观察法时，要与查询法等其他审计方法结合起来，才能取得更好的效果。必要时，可视具体情况和要求，对现场进行摄影或拍照，作为审计证据。

4. 鉴定法

鉴定法是指对书面资料、实物和经济活动等的分析、鉴别，超过一般审计人员的能力和

知识水平而邀请有关专门部门或人员运用专门技术进行确定和识别的方法。

鉴定法可应用于财务审计、财经法纪审计和经济效益审计。如对实物性能、质量、价值的鉴定,涉及书面资料真伪的鉴定,以及对经济活动的合理性和有效性的鉴定等;如当伪造凭证的人不承认其违法行为,可通过公安部门鉴定其笔迹,以确定其违法行为;又如对质次价高的商品材料的质量情况难于确定时,请商检部门,通过检查化验,确定商品质量和实际价值等;还可以邀请基建方面的专家,对基建工程进行质量检查等。这是通过观察法不能取证时,必须使用的一种方法。

鉴定法的鉴定结论必须是具体的、客观的和准确的,并作为一种独立的审计证据,详细地记入审计工作底稿。

第三节 审计抽样技术

所谓审计抽样,是指审计人员在实施审计程序时,从审计对象总体中选取一定数量的样本进行测试,并根据测试的结果,推断审计对象总体特征的一种技术方法。抽样技术应用于审计工作是审计理论和实践的重大突破,实现了审计从详查到抽查的历史性飞跃。

抽样审计不同于详细审计。详细审计是指对审计对象总体中的全部项目进行审计,并根据审计结果形成审计意见。而那种从审计对象总体中选取部分项目进行审计,并对所选项目本身发表审计意见的方法也不属于抽样审计。同样,抽样审计也不同于抽查。抽查作为一种技术,可以用来了解情况,确定审计重点,取得审计证据,使用中并无严格要求。抽样审计作为一种方法,需要应用抽查技术,但其更重要的工作内容是根据审计目的及环境要求做出科学的抽样决策。

一、抽样类型

在审计历史上,先后出现过任意抽样、判断抽样和统计抽样三种类型。

(一)任意抽样

任意抽样是当审计从详查向抽查演变时最先运用的一种抽样方法。当时审计人员运用这种抽样方法纯粹是为了减少工作量,而对于抽样的规模、技术和内容等均无规律可循,只是任意抽取样本。由于任意抽样是任意地抽取样本,盲目性很大,故其审查结果缺乏科学性和可靠性,所以,这一方法不久就被判断抽样所替代。

(二)判断抽样

判断抽样是根据审计人员的经验判断,有目的地从特定审计对象总体中抽取部分样本进行审查,并以样本的审查结果来推断总体的抽样结果。采用这种方法能否取得成效,取决于审计人员的经验和判断能力。正确的判断只能来自周密的调查和对实际情况的研究分析。因此,审计人员必须深入实际掌握各方面的情况,才有可能做出正确的判断。但是,由

于判断抽样只凭审计人员的经验和主观判断，判断正确了，就会有成效；判断不准，缺乏客观性，就会影响审计工作的效果。因此，这种方法也具有一定的局限性，现代审计常用统计抽样。

（三）统计抽样

统计抽样是审计人员运用概率论原理，遵循随机原则，从审计对象总体中抽取一部分有效样本进行审查，然后以样本的审查结果来推断总体的抽样方法。运用统计抽样可以使总体中每一单位都有被抽取的机会，使样本的特征尽可能接近总体的特征。在抽样过程中，要使样本的特征接近总体的特征，必须有一定数量的样本。抽查的样本越多，则越可能接近总体性质的特征，但需要花费更多的时间。反之，抽查的样本过少，虽能节省时间，但抽查的误差则必然大。而正确地运用统计抽样就可以做到抽查适度的样本数量，使其既取得较好的效果，又能花费较少的时间，还能科学地评价审计结果的可靠程度。但是，统计抽样运用难度大，要求审计人员有较高的数学水平；此外，对于资料残缺不全的被审计单位以及揭露贪污舞弊的财经法纪审计来说，均不适宜采用统计抽样。

现代审计广泛采用统计抽样有其合理的理论依据：一是有充分的数学依据。统计抽样要利用高等数学方法。抽查时，如选择样本适当，那么根据审查样本的结果，运用概率论的原理，可以通过样本显示出与总体性质近似的现象，即可以通过抽取的样本推断总体。二是有健全的内部控制制度依据。企业具有健全的内部控制制度，则会计上发生错误和弊端的可能性必然会减少，即使发生了错误和弊端也能迅速发现。所以，运用统计抽样必须以企业有健全的内部控制制度为前提。三是有合理的经济依据。现代企业机构庞大，业务频繁，在这种情况下，如采用详查法，既费时间又耗精力，同时还要支出大量的审计费用，为节约审计资源，也需要以统计抽样进行抽查代替详查。

统计抽样的意义在于：

(1)统计抽样能够科学地确定抽样规模；

(2)统计抽样中总体各项目被抽中的机会是均等的，可以防止主观的判断；

(3)统计抽样能计算抽样误差在预先给定的范围内其概率有多大，并根据抽样推断的要求，把这种误差控制在预先给定的范围之内；

(4)统计抽样便于实行审计工作规范化。

尽管统计抽样有上述优点，并解决了判断抽样法难以解决的问题，但是统计抽样法的产生并不意味着判断抽样法的消亡。因为在运用统计抽样时，存在许多不确定的因素，要凭审计人员的正确判断来加以确定，所以统计抽样决不能排斥审计人员的经验判断。在实际工作中，往往把统计抽样和判断抽样结合起来运用，才能收到较好的审计效果。

审计人员运用抽样技术设计样本时，应当保持应有的职业谨慎，关注审计风险，特别是抽样风险和非抽样风险。

（四）抽样风险和非抽样风险

审计人员在运用抽样技术进行审计时，有两方面的不确定性因素，其中一方面的因素直

接与抽样相关，而另一方面的因素却与抽样无关。我们将直接与抽样相关的因素造成的不确定性称为抽样风险，将与抽样无关的因素造成的不确定性称为非抽样风险。

1. 抽样风险

抽样风险是指审计人员依据抽样结果得出的结论与审计对象总体特征不相符合的可能性。抽样风险与样本量成反比，样本量越大，抽样风险越低。

(1)审计人员在进行控制测试时，应关注属性抽样风险：

①信赖不足风险

信赖不足风险是指抽样结果使审计人员没有充分信赖实际上应予信赖的内部控制的可能性。

②信赖过度风险

信赖过度风险是指抽样结果使审计人员对内部控制的信赖超过了其实际上可予信赖程度的可能性。

上述两种属性抽样风险之间的关系如表 3-2 所示：

表 3-2 属性抽样风险矩阵图

内部控制实际状况 / 抽样结论	实际状况达到预期信赖程度	实际状况未达到预期信赖程度
肯定	结论正确	信赖过度风险
否定	信赖不足风险	结论正确

(2)审计人员在进行实质性程序时，应关注变量抽样风险。

①误受风险

误受风险，也称"β风险"，是指抽样结果表明账户余额不存在重大错误而实际上存在重大错误的可能性。

②误拒风险

误拒风险，也称"α风险"，是指抽样结果表明账户余额存在重大错误而实际上不存在重大错误的可能性。

上述两种变量抽样风险之间的关系如表 3-3 所示：

表 3-3 变量抽样风险矩阵图

交易活动和账户余额实际状况 / 抽样结论	符合会计准则及其他财务会计法规	不符合会计准则及其他财务会计法规，含有重要误差
肯定	结论正确	误受风险(β风险)
否定	误拒风险(α风险)	结论正确

上述这些风险,都将严重影响审计的效率与效果。信赖不足风险与误拒风险一般会导致审计人员执行额外的审计程序,降低审计效率;信赖过度风险与误受风险很可能导致审计人员形成不正确的审计结论。

可见,信赖过度风险和误受风险对审计人员来说,是最危险的风险,因为它使审计无法达到预期的效果。而信赖不足风险和误拒风险则属保守型风险,出现这两种风险后,审计效率虽不高,但其效果一般都能保证。

2. 非抽样风险

非抽样风险是指审计人员因采用不恰当的审计程序或方法,或因误解审计证据等而未能发现重大误差的可能性。产生这种风险的原因主要有:

(1)人为错误,如未能找出样本文件中的错误等;

(2)运用了不切合审计目标的程序;

(3)错误解释样本结果。

非抽样风险无法量化,但是,审计人员应当通过对审计工作适当的计划、指导和监督,以坚持质量控制标准,力争有效地降低非抽样风险。非抽样风险对审计工作的效率和效果都有一定影响。

抽样技术在审计工作中的具体应用,主要有属性抽样和变量抽样。

二、属性抽样

属性抽样是指在精确度界限和可靠程度一定的条件下,为了测定总体特征的发生频率而采用的方法。

属性抽样是用于控制测试方面的系统抽样法。在控制测试中,审计人员只要求做出总体某种属性的发生率是多少的结论,而不必做出总体错误数额大小的估计。因此,采取属性抽样,要通过对样本的审核,以证明被审计单位的内部控制制度是否有效地执行,并同以前比较,核实内部控制制度是正在改善还是在恶化。

运用属性抽样的方法,主要包括下列几个步骤:

(一)确定预计差错发生率

属性抽样是推断差错或舞弊的发生频率,即估计账目或内部控制制度出现差错或异常的频率,用百分比表示,就是预计差错发生率。

预计差错发生率与被审计单位的内部控制制度和会计核算质量有密切关系。如果内部控制制度无效、会计核算质量差,则预计差错发生率就要高,那么抽样的规模势必要大,抽取的样本就更多一些;反之,则抽取的样本就可以少一些。因此,差错发生率与样本数量是正比例的关系。

审计人员在确定预计差错发生率时,可按下列三种情况来确定:(1)在参考前期审计工作底稿的基础上确定,也就是在参考历史资料的基础上确定;(2)抽查少量样本并在加以测试的基础上确定;(3)根据人员对情况的了解和判断来确定。

（二）确定精确度

在控制测试中，审计人员必须事先确定精确度。因为样本的预计差错发生率不一定等于总体的实际差错率，这可能略大于或小于实际差错率，所以有必要根据样本结果，以一定的正数和负数为界限设立一个区间。这个区间也就是抽样误差的容许界限，而这个容许界限就叫精确度。因此，我们可以以样本结果为基础，设定一个偏差区间，比如±1%，±1%就是精确度。在样本结果上加、减一定的精确度，就构成精确度的界限，界限两端为精确度的上限和下限。假设样本结果预计差错发生率为3%，精确度为±1%，则精确度的上限为4%（即3%+1%），下限为2%（即3%－1%）。假定总体差错率处于2%～4%之间，则都是可以接受的，2%～4%就称为精确度界限。精确度除用相对数表示外，也可用绝对数表示，如±1000元。精确度愈大，即差错容许界限愈大，则抽查的样本数量愈小；反之，提高精确度，即差错的容许界限愈小，则抽查的样本数量愈多。

精确度的高低往往取决于审计项目的重要性。审查重要项目时，应提高精确度，对差错容许界限严加限制；审查一般项目则可放宽一些。精确度的高低与抽取样本的多少成反比例的关系。

（三）确定可靠程序

可靠程度，又称置信度，是测定抽样可靠性的尺度。可靠程度就是表明样本性质能够代表总体性质的可靠性程度。

可见，根据可靠程度可以判断样本代表总体的可信水平，同样也可以估计样本不能代表总体的可能性。如果可靠程度定为95%，表示总体的真实特征有95%的可能性落在特定的精确度范围内，另外还有5%的可能性不在精确度界限内，这里的5%就称为风险度。例如，在95%的可靠程度下，精确度为±1%的含义是：总体特征的真实发生率在样本发生率±1%范围内的概率为95%，或审计人员有95%的把握保证总体某特征的真实发生率在样本发生率±1%的范围内，另外还存在5%的可能总体某特征的真实发生率不在样本发生率±1%的范围内，即有5%的风险。因此，风险度与可靠程度是两个相互对立的概念，二者互为补充，5%的风险度和95%的可靠程度表达的是同一个问题的两个不同方面。

可靠程度是测试样本可信水平的尺度，要求样本的可靠程度越高，就必须有较大的样本容量作保证，当样本容量等于总体容量时，样本的可靠程度达到100%，这时的可信水平最高。所以可靠程度越高，样本量也就越大，显然，可靠程度成为影响样本量的又一重要因素。

可靠程度主要取决于被审计单位的内部控制制度。内部控制制度越健全、有效，则可靠程度越高；反之亦然。当内部控制制度较健全、有效时，一般可选择90%的可靠程度。如果内部控制制度并不完善、充分时，就应选择95%甚至99%的可靠程度。

（四）确定样本数量

确定了差错发生率、精确度和可靠程度之后，就可以通过确定样本容量的统计表来确定样本数量，详见表3－4、表3－5和表3－6。

表 3－4 样本量确定表

（可靠程度:90%）

预计差错发生率(%)	精确度上限(%)															
	0.5	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20
0.00	460	230	120	80	60	50	40	40	30	30	25	**	**	**	**	**
0.25	*	400	200	140	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	**	**
0.50		800	200	140	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	**
1.0			400	180	100	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30	**
1.5			*	320	180	120	90	60	50	50	40	40	30	30	30	**
2.0				600	200	140	90	80	50	50	40	40	30	30	30	**
2.5				*	360	160	120	80	70	60	40	40	30	30	30	**
3.0					800	260	160	100	90	60	60	50	30	30	30	**
3.5					*	400	200	140	100	80	70	50	40	40	30	**
4.0						900	300	200	100	90	70	50	40	40	30	**
4.5						*	550	220	160	120	80	60	40	40	30	**
5.0							*	320	160	120	80	60	40	40	30	**
5.5							*	600	280	160	120	70	50	40	30	30
6.0								*	380	200	160	80	50	40	30	30
6.5								*	600	260	180	90	60	40	30	30
7.0									*	400	200	100	70	40	40	40
7.5									*	800	280	120	80	40	40	40
8.0										*	460	160	100	50	50	40
8.5										*	800	200	100	70	50	40
9.0											*	260	100	80	50	40
9.5											*	380	160	80	50	40
10.0												500	160	80	50	40
11.0												*	280	140	70	60
12.0													550	180	90	70
13.0													*	300	160	90
14.0														600	200	100
15.0														*	300	140
16.0															650	200
17.0															*	340
18.0																700
19.0																*

说明：* 表示大于 1000，** 表示小于 25。

表 3-5 样本量确定表

(可靠程度:95%)

预计差错发生率(%)	精确度上限(%)															
	0.5	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20
0.00	600	300	150	100	80	60	50	50	40	40	30	30	**	**	**	**
0.25	*	650	240	160	120	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	30
0.50		*	320	160	120	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	30
1.0			600	260	160	100	80	70	60	60	50	40	40	30	30	30
1.5			*	400	200	160	120	90	60	60	50	40	40	30	30	30
2.0				900	300	200	140	90	80	70	50	40	40	30	30	30
2.5				*	550	240	160	120	80	70	70	40	40	30	30	30
3.0					*	400	200	160	100	90	80	60	50	30	30	30
3.5					*	650	280	200	140	100	80	70	50	40	40	30
4.0						*	500	240	180	100	90	70	50	40	40	30
4.5						*	800	360	200	160	120	80	60	40	40	30
5.0							*	500	240	160	120	80	60	40	40	30
5.5							*	900	360	200	160	90	70	50	50	30
6.0								*	550	280	180	100	80	50	50	30
6.5								*	1000	400	240	120	90	60	50	30
7.0									*	600	300	140	100	70	50	40
7.5									*	*	460	160	100	80	50	40
8.0										*	650	200	100	80	50	50
8.5										*	*	280	140	80	70	50
9.0											*	400	180	100	70	50
9.5											*	550	200	120	70	50
10.0												800	220	120	70	50
11.0												*	400	180	100	70
12.0													900	280	140	90
13.0													*	460	200	100
14.0														1000	300	160
15.0														*	500	200
16.0															*	300
17.0															*	550
18.0																*
19.0																*

说明:* 表示大于 1000,** 表示小于 25。

表 3－6 样本量确定表

（可靠程度:99％）

预计差错发生率(％)	精确度上限(％)															
	0.5	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20
0.00	920	460	230	160	120	90	80	70	60	50	50	40	40	30	30	30
0.25	*	*	340	240	180	140	120	100	90	80	70	60	50	40	40	40
0.50		*	500	280	180	140	120	100	90	80	70	60	50	40	40	40
1.0			*	400	260	180	140	100	90	80	70	60	50	40	40	40
1.5			*	800	360	200	180	120	120	100	90	60	50	40	40	40
2.0				*	500	300	200	140	140	100	90	70	50	40	40	40
2.5				*	1000	400	240	200	160	120	100	70	60	40	40	40
3.0					*	700	360	240	160	160	100	90	60	50	50	40
3.5					*	*	550	340	200	160	140	100	70	50	50	40
4.0						*	800	400	280	200	160	100	70	50	50	40
4.5						*	*	600	380	220	200	120	80	60	60	40
5.0							*	900	460	280	200	120	80	60	60	40
5.5							*	*	650	380	280	160	90	70	70	50
6.0								*	1000	500	300	180	100	80	70	50
6.5								*	*	800	400	200	120	90	70	60
7.0									*	*	600	240	140	100	70	70
7.5									*	*	800	280	160	120	80	70
8.0										*	*	400	200	140	100	70
8.5										*	*	500	240	140	100	70
9.0											*	700	300	180	100	90
9.5											*	1000	360	200	140	90
10.0												*	420	220	140	90
11.0												*	800	300	180	140
12.0													*	500	240	160
13.0													*	600	360	200
14.0														*	500	280
15.0														*	900	360
16.0																500
17.0															*	1000
18.0																*
19.0																*

说明:＊表示大于1000。

假定：审计人员确定的预计差错发生率为2%，可靠程度为95%，精确度上限为4%，则可以根据表3－5所列“样本量确定表”查得样本数量为300。

（五）选择随机抽样方法

当样本数量确定以后，就要选择适当的抽样方法抽取足够的样本。适当的样本数量对以最低的代价保证样本的代表性固然重要，解决了“抽多少”的问题，但仅有这一点是不够的，要产生恰当的样本，关键在于“如何抽”，即依照什么原则采用什么方法来抽取样本。一般说来，依照随机原则进行抽样，能够使抽取的样本具有广泛的代表性，并能避免人为的偏见。随机原则是指在抽样时，总体项目被抽中与否必须完全由随机率因素决定，即完全是盲目的、偶然的，决不让主观因素起任何作用，因而每一个总体项目都有同等被抽中的机会。所以，在审计过程中一旦确定了抽取样本的数量和方法，任何人来抽取都能保证样本具有充分的代表性。在审计工作中运用的随机抽样方法，主要有随机数表法、系统抽样法、分层抽样法和整群抽样法。

1．随机数表法

利用随机数表抽取样本是最简便的方法，因而得到普遍采用。所谓随机数表，亦称乱数表，就是任意组成五位数字，同时把这五位数字完全随机地纵横排列所构成的一种表格。

表3－7就是随机数表。

表3－7　随机数表

行＼栏	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	32040	69037	29655	92114	81034	40582	01584	77184	85762	46505
2	23821	96070	82592	81642	08971	07411	09037	81530	56195	98425
3	82383	94987	66441	28677	95961	78346	37916	09416	42438	48432
4	68310	21792	71635	86089	38157	95620	96718	79554	50209	17705
5	94856	76940	22165	01414	01413	37231	05509	37489	56459	52983
6	95000	61958	83430	98250	70030	05436	74814	45978	09277	13827
7	20746	64638	11359	32556	89822	02713	81293	52970	25080	33555
8	71401	17964	50940	95753	34905	93566	36318	79530	51105	26952
9	38464	75707	16750	61371	01523	69205	32122	03436	14489	02286
10	59442	59247	74955	82835	98378	83513	47870	20795	01352	89906
11	11818	40951	99279	32222	75433	27397	46214	48872	26536	41042
12	65785	06837	96483	00230	58220	09756	00533	17614	98144	82427
13	05933	69834	57402	35168	84138	44850	11527	05692	84810	44109
14	31722	97334	77178	70361	15819	35037	46319	21085	37957	05102
15	95118	88373	26934	42991	00142	90852	14199	93593	76028	23664
16	14347	69760	76797	91159	85189	84766	88814	90023	62928	14789
17	64447	95461	85772	84261	82306	90347	97519	03144	16530	52542

续表

行\栏	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
18	82291	62993	83884	69165	14135	25283	35685	47029	62941	37099
19	45631	73570	53937	02803	60044	85567	10497	26882	50000	47039
20	59594	78376	47900	30057	94668	04629	10087	13562	13800	15764
21	72010	44720	92746	82059	42361	54456	66999	77103	47491	65161
22	35419	04632	07000	25529	72128	90494	05118	34453	42189	82994
23	71750	86044	76982	81606	93646	00776	06017	10638	08818	94242
24	84739	48460	08613	88344	27585	44997	58464	68682	56828	78191
25	38929	79307	78252	14446	21545	34737	48625	61374	32181	17834
26	67690	88918	06316	08110	24591	38729	53296	64295	87158	64938
27	64601	76493	91280	23056	21242	26983	34203	40045	82157	65050
28	72065	44093	88240	17510	73412	88774	96914	05702	17130	20916
29	90225	74930	08500	64177	13202	15085	15734	57555	63812	57696
30	28621	05997	60429	26054	65632	27972	42932	81090	49530	36918

表3－7所列数都是五位数字。在使用时不限于五位数字，可以用两位，也可以用三位、四位数字。使用这种方法的程序是，先确定抽样数量，然后再将总体项目的编号与随机数表的数字相对照，最后挑选出需要抽样的数量。例如，审查银行存款支出凭证，凭证编号自0001～1000，审计人员打算从其中随机抽出100张。选择数字时，可以从表的任何地方开始，但必须遵循一定的顺序。假定从随机数表的第一行开始。从左至右选择，则可以选出320、690、296、921、810、405、015、771、857和465十个数字。第一行用完后，就可以从第二行、第三行等继续选择，直至抽满100个数字为止。

利用随机数表抽取样本项目，可以避免主观成分。选择数字时，既可以从随机数表的任何方向开始进行选择，又可以从任何地方开始选择。

2．系统抽样法

系统抽样法又称间隔抽样法，亦称等距抽样法。是以总体中某一标志排列为出发点，按照固定的顺序，每隔一个固定的间隔抽出一个单位组成样本的一种随机抽样方法。这种方法比随机数表法要简便些，不过总体的排列必须是完全处于随机状态。

确定间隔的公式如下：

$$M=\frac{N}{n}$$

式中：M 为抽样间隔数；N 为总体数量；n 为抽样数量。

【例】从25 000张凭证中抽取500张凭证审查，则抽样间隔数为：

$$M=\frac{25\ 000}{500}=50$$

那么，从前 5 张凭证中随机选定一张凭证，如从第 3# 开始，那么每间隔 50 张凭证抽取一张，即 3#、53#、103#、……直到抽完 500 张凭证为止。

3. 分层抽样法

分层抽样法是按照一定标准将总体划分为若干层次，然后对每一层次进行随机抽样的方法。

分层抽样法的特点是依据审计人员的判断，将总体分成若干性质相接近的层次，然后再进行随机抽样。审查各层次时，对每一层所使用的方法并不局限于随机抽样法。例如，审计人员审查某企业库存材料时，将其分为三类：第一类是价值高、使用频繁的重要材料；第二类是价值中等、比较重要的材料；第三类是价值低的一般材料。运用分层抽样法，第一类材料为第一层次，该层次要全部审查；第二类材料为第二层次，该层次可利用随机数表进行抽查；第三类材料为第三层次，该层次可按系统抽样法抽取样本。

分层抽样的优点主要在于，它使审计人员将样本选择与总体的关键项目联系起来，并能对不同的层次采用不同的审计方法，可以提高样本的代表性和审计的有效性。因此，分层抽样法可理解为判断抽样与统计抽样的综合运用。

4. 整群抽样法

整群抽样法是先将总体项目按某一标志分成若干个群，然后使用随机数表抽样或系统抽样法抽样，整群地抽取样本项目的方法。

【例】将全年的银行存款支出凭证按旬划分为 36 个群，现要从中抽出 4 个旬进行审查。假设从随机数表中选出 32、29、15、7 四个随机数，那么样本就由第 7、15、29、32 四个旬的银行存款支出凭证所组成。

整群抽样法的优点是抽选单位比较集中，避免了样本过于分散，简化了审计工作。但因为以群为单位进行抽样，显著地影响了总体中各单位分配的均匀性，抽样误差较大，代表性较低。

(六)评价抽样结果，推断总体特征

样本项目抽出后，通过对样本项目的审查，就能得到样本差错率。比较样本差错率与确定样本时所使用的预计差错发生率的差异，并确定是否要对抽样规模作适当的调整。具体情况有：(1)样本差错率与预计差错率大致相同，说明样本规模符合抽样要求；(2)样本差错率小于预计差错发生率，说明样本规模较大，但这时样本都已审查完毕，缩小样本已无必要；(3)样本差错率大于预计差错发生率，说明样本规模过小，这时就应以样本差错率代替预计差错发生率重新确定样本规模，并抽取和审查新增的样本项目，重新计算样本差错率，直至样本差错率等于或小于计算样本规模时所使用的预计差错发生率为止。

评价抽样结果后，样本实际差错率等于或小于预计差错发生率，审计人员便可接受样本结果，结束测试，并进一步做出推断。属性抽样的审计结论，通常是以一定的可靠程度确信总体差错率不超过某一百分比，这个百分比就是样本差错率加上精确限度所形成的精确度上限。在属性抽样中，只要根据所确定的可靠程度、已审查的样本规模和在审查样本中发现的差错数，就可直接从样本结果评价表上查精确度上限百分比。

样本结果评价表详见表 3－8、表 3－9、和表 3－10。

表 3－8 样本结果评价表

（可靠程度:90%）

样本规模	精确度上限(%)															
	0.5	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20
25											0				1	
30									0				1		2	
40							0				1		2	3		4
50						0			1			2	3	4	5	
60					0			1		2		3	4	5	6	7
70					0		1		2		3	4	5	6	8	9
80				0		1		2		3	4	5	6	8	9	10
90				0		1	2		3	4		6	7	9	11	12
100				0	1		2	3	4		5	7	9	10	12	14
120			0	1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	15	17	
140			0	1	2	3	4	5	6	7	9	11	13	16	18	21
160			0	1	2	4	5	6	8	9	10	13	16	19	22	25
180			0	2	3	4	6	7	9	10	12	15	18	22	25	28
200			1	2	4	5	7	8	10	12	14	17	21	24	28	32
220			1	2	4	6	8	10	12	13	15	19	23	27	31	35
240		0	1	3	5	7	9	11	13	15	17	21	26	30	35	49
260		0	1	3	5	8	10	12	14	17	19	24	28	33	38	43
280		0	2	4	6	8	11	13	16	18	21	26	31	36	41	46
300		0	2	4	7	9	12	14	17	20	22	28	33	39	45	50
320		0	2	5	7	10	13	16	18	21	24	30	36	42	48	54
340		0	3	5	8	11	14	17	20	23	26	32	38	45	51	58
360		0	3	6	9	12	15	18	21	25	28	34	41	48	55	61
380		0	3	6	9	13	16	19	23	26	30	37	44	51	58	65
400		1	4	7	10	14	17	21	24	28	31	39	46	54	61	69
420		1	4	7	11	14	18	22	26	29	33	41	49	57	65	73
460	0	1	4	8	12	16	20	24	28	33	37	45	54	63	71	80
500	0	1	5	9	13	18	22	27	31	36	40	50	59	69	78	88
550	0	2	6	10	15	20	25	30	35	40	45	55	66	76	87	97
600	0	2	7	12	17	22	28	33	39	44	50	61	72	84	95	107
650	0	2	8	13	19	24	30	36	42	48	54	66	79	91	104	116
700	0	3	8	14	20	27	33	39	46	52	59	72	85	99	112	126
800	0	4	10	17	24	31	38	46	53	61	68	83	99	114	129	145
900	0	4	12	20	28	36	44	52	61	69	78	95	112	129	146	164
1000	1	5	13	22	31	40	49	59	68	77	87	106	125	144	164	183

表 3-9 样本结果评价表

（可靠程度:95%）

样本规模	精确度上限(%)															
	0.5	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20
25												0				1
30											0			1		2
40									0			1		2		3
50							0				1		2	3	4	5
60						0			1			2	3	4	5	6
70						0		1		2		3	4	5	7	8
80					0		1		2		3	4	5	7	8	9
90					0		1	2		3	4	5	6	8	9	11
100				0		1		2	3	4		6	8	9	11	13
120				0	1		2	3	4	5	6	8	10	12	14	16
140				0	1	2	3	4	5	6	7	10	12	14	17	19
160			0	1	2	3	4	5	6	8	9	12	14	17	20	23
180			0	1	2	3	5	6	8	9	11	14	17	20	23	26
200			0	1	3	4	6	7	9	11	12	16	19	23	26	30
220			0	2	3	5	7	8	10	12	14	18	22	25	29	33
240			1	2	4	6	8	10	12	14	16	20	24	28	33	37
260			1	3	4	7	9	10	13	15	17	22	26	31	36	41
280			1	3	5	7	10	12	14	17	19	24	29	34	39	44
300		0	1	3	6	8	11	13	16	18	21	26	31	37	42	48
320		0	2	4	6	9	11	14	17	20	22	28	34	40	45	51
340		0	2	4	7	10	12	15	18	21	24	30	36	42	49	55
360		0	2	5	8	10	13	17	20	23	26	32	39	45	52	59
380		0	2	5	8	11	14	18	21	24	28	34	41	48	55	62
400		0	3	6	9	12	15	19	22	26	29	37	44	51	59	66
420		0	3	6	9	13	16	20	24	27	31	39	46	54	62	70
460		0	4	7	11	15	18	22	26	31	35	43	51	60	68	77
500		1	4	8	12	16	21	25	29	34	38	47	56	66	75	84
550		1	5	9	14	18	23	28	33	38	43	53	63	73	83	94
600	0	1	6	10	15	20	26	31	36	42	47	58	69	80	92	103
650	0	2	6	12	17	23	28	34	40	46	52	64	76	88	100	112
700	0	2	7	13	19	25	31	37	43	50	56	69	82	95	108	122
800	0	3	9	15	22	29	36	43	51	58	65	80	95	110	125	141
900	0	4	10	18	26	34	42	50	58	66	74	91	108	125	142	159
1000	1	4	12	20	29	38	47	56	65	74	84	102	121	140	159	178

表 3－10 样本结果评价表

（可靠程度:99%）

样本规模	精确度上限(%)															
	0.5	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	12	14	16	18	20
25															0	
30														0		
40												0		1		2
50										0			1	2		3
60									0			1	2	3		4
70								0			1	2	3	4	5	6
80							0			1		2	4	5	6	7
90						0			1		2	3	5	6	7	9
100						0		1		2	3	4	6	7	9	10
120					0		1	2		3	4	6	8	9	11	13
140					0	1	2	3		4	5	7	10	12	14	16
160			0			1	2	3	5	6	7	9	12	14	17	20
180				0	1	2	3	4	6	7	8	11	14	17	20	23
200				0	1	3	4	5	7	8	10	13	16	19	23	26
220				0	2	3	5	6	8	10	11	15	18	22	26	30
240			0	1	2	4	6	7	9	11	13	17	21	25	29	32
260			0	1	3	5	6	8	10	12	14	19	23	27	32	36
280			0	2	3	4	7	9	12	14	16	21	25	30	35	40
300			0	2	4	6	8	10	13	15	18	23	28	33	38	43
320			0	2	4	7	9	11	14	17	19	24	30	35	41	47
340			1	3	5	7	10	13	15	18	21	26	32	38	44	50
360			1	3	6	8	11	14	16	19	22	28	35	41	47	54
380			1	3	6	9	12	15	18	21	24	30	37	44	50	57
400			1	4	7	10	13	16	19	22	26	32	39	46	54	61
420			2	4	7	10	14	17	20	24	27	35	42	49	57	64
460		0	2	5	8	12	15	19	23	27	31	39	47	55	63	72
500		0	3	6	10	13	17	21	26	30	34	43	52	60	70	79
550		0	3	7	11	15	20	24	29	34	38	48	58	68	78	88
600		0	4	8	13	17	22	27	32	37	43	53	64	78	86	97
650		0	4	9	14	19	25	30	36	41	47	58	70	82	94	106
700		1	5	10	16	21	27	33	39	45	51	64	76	89	102	115
800		1	7	13	19	25	32	39	46	53	60	74	98	103	118	133
900		2	8	15	22	29	37	45	53	61	69	85	101	118	135	152
1000	0	2	9	17	25	34	42	51	60	69	78	96	114	133	151	170

【例】确定的可靠程度为95%，审计人员在审查了被审计单位300张付款凭证后，发现有6张支出凭证有差错，则从表3－9的样本规模300张那一行往右查到6个差错所在的栏次，该栏4%就是总体差错率的精确度上限。因此，审计人员可以做出如下审计结论：有95%的把握，确信全部付款凭证的差错率不越过4%。

查阅样本结果评价表时，如果审查的样本规模位于两行中间，则要使用较小的样本规模那一行；如果样本中发现的差错数在两列中间，则要使用较高的差错发生数那一列。只有这样，才能使审计结论较为可靠。

三、变量抽样

审计人员用来估计总体金额的统计抽样称为变量抽样。它适用于对企业存货、应收账款等的估计。变量抽样是用于实质性程序方面的统计抽样方法，它通过检查会计报表各项目数据的真实性和正确性，来取得做出审计结论所需的直接证据。变量抽样有平均值估计、差异估计和比率估计等多种形式，下面主要介绍平均值估计和差异估计。

（一）平均值估计

平均值估计是利用样本平均值估计总体平均值，然后对总体的金额进行推断估计的一种变量抽样方法。平均值估计的步骤如下：

1．确定审计总体范围

2．拟定所需精确度和可靠程度，并将估计总体所需精确度换算成单位平均精确度。

$$单位平均精确度(\overline{P})=\frac{估计总体所需精确度(P)}{总体数量(N)}$$

3．估计总体标准离差。总体标准离差是指各个数值与总体平均数的平均偏离程度。公式为：

$$\delta_X=\sqrt{\frac{\Sigma(\overline{X}-X)^2}{N}}$$

式中：δ_X 为总体标准离差；$\overline{X}=\sum X/N$，为总体平均值；$\overline{X}-X$ 为总体平均值与各个别数值之差；N 为总体数量。

估计总体标准离差的初始样本标准离差的公式为：

$$\sigma_X=\sqrt{\frac{\Sigma(\overline{X_n}-X)^2}{n-1}}$$

式中：σ_x 为估计总体标准离差（初始样本标准离差）；$\overline{X_n}=\sum X/n$ 为初始样本平均值；$\overline{X_n}-X$ 为初始样本平均值与各个别数值之差；n 为样本数量。

4．根据要求的可靠程度确定标准正态离差系数。标准正态离差系数与可靠程度的关系如下：

可靠程度(%)	标准正态离差系数($\pm t$)
70	1.04
75	1.15
80	1.28
85	1.44
90	1.64
95	1.96
99	2.58

5. 计算所需样本容量。在不放回抽样方式下样本计算公式为：

$$n=\frac{N}{1+\frac{N\overline{P}^2}{t^2\sigma^2}}$$

6. 选取样本。

7. 审查样本的各个项目,计算审定样本的实际平均数。

$$\overline{X_n}=\frac{\Sigma X}{n}$$

8. 以样本的平均数作为总体平均数的估计,对总体的总金额进行区间估计。

$$N\overline{X}=N\overline{X_n}\pm P$$

9. 做出审计结论。当样本结果可以接受时,利用可靠程度和精确度对总体进行推断,从而形成审计结论,即审计人员在事先要求的可靠程度下,保证实际总值在 $N\overline{X_n}-P$～$N\overline{X_n}+P$ 之间。

【例】甲材料 40 000 件,其账面价值总额为 2 950 800 元。审计人员决定对甲材料进行抽查,并以 95% 的可靠程度来估计总体的价值,所设定的精确度为 ±50 000 元。

审查前,选取 30 件甲材料作为估计总体标准离差的初始样本,假设初始样本的标准离差为 8,则样本量可计算如下：

$$n=\frac{40\ 000}{1+\frac{40\ 000\times1.25^2}{1.96^2\times8^2}}\approx157(件)$$

随机抽取 157 件甲材料进行详细审查,审定价值为 11 755 元,审定样本的平均值为 75 元。根据每单位平均值估计抽样的特点,要推断总体平均值的估计值为 75 ± 1.25 元,则 40 000件甲材料的估计金额为 3 000 000 元 ± 50 000 元。于是,审计人员可以做出这样的结论:有 95% 的把握保证 40000 件甲材料的真实金额在 2 950 000 元～3 050 000 元之间。

(二)差异估计

差异估计是利用审查样本所获得的样本平均差错额,去推断总体差错额或正确额的一种统计抽样方法。它适用于能获得书面记录值,并且被审计总体中存在较大差错的情况。

差异估计的步骤如下：

1. 确定审计总体范围。

2. 拟定所需精确度和可靠程度。精确度要以金额表示，并且还要用到精确度下限。

3. 确定总体标准差。在变量抽样中，一般采用先抽取一个初始样本，以初始样本的标准差为预计总体标准差的办法。样本标准差计算公式为：

$$S=\sqrt{\frac{\sum_{i=1}^{n}d_i^2-\overline{d}^2n}{n-1}}$$

式中，d_i 代表差错额，d_i 为正数时表示缩小差错，d_i 为负数时表示扩大差错，$\overline{d}$ 代表样本平均差错额。

$$\overline{d}=\sum_{i=1}^{n}d_i/n$$

4. 计算所需样本容量。计算公式为：

$$n'=(\frac{t\cdot S\cdot N}{P})^2$$

$$n=\frac{n'}{1+\frac{n'}{N}}$$

式中，t 代表可靠程度系数（标准正态离差系数）；S 代表预计的总体标准差；N 代表总体数量；P 代表精确度；n'代表放回抽样的样本量；n 代表不放回抽样的样本量。

5. 审查样本项目。

6. 根据样本审查结果推断总体。差异估计是根据总体记录额（Y）加上总体差错额（D）估计正确额。总体差错额的计算公式为：

$$D=\overline{d}\cdot N$$

总体正确额的点估计（T）为：

$$T=Y+D$$

总体正确额精确区间（Δ）的计算公式为：

$$\Delta=t\cdot\frac{S}{\sqrt{n}}\cdot N\sqrt{1-\frac{n}{N}}$$

【例】审计人员在审查黄河股份公司 2002 年 12 月 31 日的原材料账时，原材料账余额为 1 850 000 元，由 500 个明细账户组成。确定的可靠性水平为 95%，精确度为 90 000 元，使用随机数表从 500 种原材料明细账中抽出 30 种原材料明细账户作为初始样本，在审查初始样本时发现如下 5 个错误项目：

项目号	审定额	记录额	差错额(d)	d_i^2
3	2 867.20	2 355.20	512.00	262 144
7	4 902.00	5 282.00	−380.00	144 400
11	3 475.00	3 675.00	−200.00	40 000
14	2 919.00	5 699.00	−2 780.00	7 728 400
23	2 884.00	2 678.00	206.00	42 436
合计	17 047.20	19 689.20	−2 642.00	8 217 380

根据初始样本审查结果，可以算出初始样本的标准差：

$$\overline{d}=\frac{\sum_{i=1}^{n}d_i}{n}=\frac{-2\ 642.00}{30}=-88.07(\text{元})$$

$$S=\sqrt{\frac{\sum_{i=1}^{n}d_i^{\ 2}-\overline{d}^2\cdot n}{n-1}}$$

$$=\sqrt{\frac{8\ 217\ 380-30\times(-88.07)^2}{30-1}}$$

$$=524.72$$

因为已审查了 30 个样本项目，所以只需再抽取 1 个样本（根据概率论原理，超过了 30 个项目的样本为大样本）。假设再抽的一个样本项目，经审查没有发现差错，所以应重新计算 31 个项目的样本平均差错额和样本标准差。

$$\overline{d}=\frac{\sum_{i=1}^{n}d_i}{n}=\frac{-2\ 642.00}{31}=-85.23(\text{元})$$

$$S=\sqrt{\frac{\sum_{i=1}^{n}d_i^{\ 2}-\overline{d}^2\cdot n}{n-1}}$$

$$=\sqrt{\frac{8\ 217\ 380-31\times(-85.23)^2}{31-1}}$$

$$=516.38$$

所以，$D=\overline{d}\cdot N=(-85.23)\times 500=-42\ 615$

$$T=Y+D=1\ 850\ 000+(-42\ 615)$$

$$=1\ 807\ 385(\text{元})$$

$$\Delta=t\cdot\frac{S}{\sqrt{n}}\cdot N\sqrt{1-\frac{n}{N}}$$

$$=1.96\times\frac{516.38}{\sqrt{31}}\times 500\times\sqrt{1-\frac{31}{500}}$$

$$=88\ 026(\text{元})$$

最后,可做出这样的审计结论:有95%的把握确信黄河股份公司2002年12月31日的原材料正确额在1 807 385元±88 026元之间,即在1 719 359元~1 895 411元之间。

在实际审计工作中,可以把判断抽样法和统计抽样法结合起来加以运用。有的情况下,以使用判断抽样法为主;有的情况下,以使用统计抽样法为主。运用统计抽样法可以得到比较客观和可信的结果,但统计抽样法也离不开审计人员的判断,它只是帮助审计人员进行正确判断的一种工具而已。

第四节　审计程序

审计程序是审计人员实施审计工作的先后顺序,有广义和狭义两层含义。广义的审计程序是指审计工作从开始到结束的整个过程中采取的系统性工作步骤和顺序;狭义的审计程序是指审计人员在实施审计的具体工作中所采取的审计方法和审计内容的总称。本节阐述审计程序,主要指广义的审计程序,狭义的审计程序将在审计实务中加以阐述。

审计程序需要规范化,规范化的审计程序有助于审计工作循序渐进、有条不紊地达到规定的审计目的。

不论国家审计、内部审计,还是民间审计,也不论财政财务审计,还是经济效益审计,审计程序一般包括审计准备、实施和终结三个阶段,每个阶段又包括若干具体工作内容。审计程序各个阶段的具体工作内容,随着审计种类不同而有所不同。本节主要说明民间审计组织在就地审计情况下进行财务审计的审计程序。

一、审计的准备阶段

审计的准备阶段是整个审计过程的起点,其工作主要包括了解被审计单位的基本情况,与被审计单位签订审计业务约定书,初步评价被审计单位的内部控制制度,分析审计风险,编制审计计划等。

(一)了解被审计单位的基本情况

为了有序、优质、高效地开展审计工作,确认与被审计单位财政、财务收支真实、合法、效益有关的审计风险,突出审计重点,制定出切实可行的审计方案,审计人员应当在审计准备阶段进行审前调查,初步了解被审计单位的基本情况。

1. 了解的内容

对被审计单位初步了解哪些内容,取决于被审计单位的性质、规模及其业务的复杂程度等。一般来说,需要了解的内容主要是四个方面:

一是被审计单位所处的经济环境,包括政府对被审计单位的限制性要求,政策因素对被审计单位产生的影响,以及宏观经济形势对被审计单位的影响等。

二是被审计单位所在行业的情况,如市场供求与竞争,经营的周期性或季节性,行业的

现状和发展趋势，行业的主要指标和统计数据，行业适用的法规，行业特定的会计惯例及其他有关问题。

三是被审计单位自身的情况，具体又分为三大项：首先是基本情况：被审计单位的类型，成立的时间、背景，发展历史和现有生产规模或收支规模；被审计单位的地理位置及经营特点（比如，生产和营销方法等）；内部组织结构及人员编制；所属单位的结构、分布及其职能等。其次是经营或收支情况：主要业务及其流程；关联方及其交易情况；财务状况、经营成果、现金流量情况或财政、财务收支情况。再次是相关的内部控制情况：控制环境，即被审计单位的管理当局对内部控制及其重要性的整体态度、认识和实际行动等；风险管理，是指为达到其目标而确认和分析相关风险，并在此基础上对风险进行管理的过程；控制活动，即被审计单位对所确认的风险采取必要措施，以保证其目标实现的政策和程序；信息与沟通，即被审计单位通过所建立的对经济活动数据进行加工处理的信息系统，并通过该系统实现信息传递的内部控制措施；监控，即指被审计单位为评价内部控制实施质量的过程，而对内部控制的设计、运行及修整活动所进行的评价。

四是以前年度接受审计的情况，包括以前年度发现的问题，以前年度审计的意见、决定及其落实情况，以及其他重要事项。

2．了解的方法

审计人员了解上述基本情况的方法很多，以下着重介绍常用的一些方法。

(1)查阅上一年度的工作底稿

对于被审计单位，审计人员可通过查阅以前年度的工作底稿来了解被审计单位的基本情况。此外，工作底稿还可能会指出上次审计中已发生而可能延续到本期的问题，比如被审计单位存货内部控制弱点、复杂的退休金及分红计划等。

对于初次接受审计的被审计单位，审计人员可通过借阅前任注册会计师的工作底稿来获得了解。被审计单位应同意借阅，而前任注册会计师也应合作。借阅工作底稿通常限于对本期审计有重大影响的连续事项，比如资产负债项目和或有事项的分析表等。在借阅的同时也可向前任注册会计师咨询那些可能会影响到本次审计工作的事项。

(2)查阅行业、业务经营资料

对被审计单位所属行业的情况，审计人员可通过利用其所在事务所收集的行业资料，阅读行业期刊和各种行业审计指南等来获得了解。

对被审计单位业务经营的情况，审计人员可利用下列方法获得了解：

①查阅公司章程及其细则；

②查阅董事会和股东大会的会议记录，以了解股利分派和股东同意企业合并等情况；

③分析最近的年度和期中会计报表、所得税申报表及呈送有关主管机关的报告；

④了解相关的法律、法规；

⑤查阅正在履行的重要合同，比如借款合同、租赁合同及劳工合同等；

⑥查阅有关商业及行业刊物，以了解本期业务经营和行业的发展情况。

审计人员所获得的信息，应做成书面记录并保存在永久档案中，供以后审计参考。

(3)实地察看被审计单位的生产经营场所及设施

实地察看被审计单位的生产经营场所及设施，可帮助审计人员了解被审计单位的经营特征。通过实地巡视厂房，审计人员可了解工厂的布置、制造过程、储存设备和可能会有问题的地方，比如，储藏室未上锁、原料过时、残料过多等。

通过巡视办公场所，审计人员又可了解会计记录及计算机信息系统设备的类型和所在位置，以及有关人员的工作习惯。值得一提的是，实地巡视厂房和办公场所使审计人员还有机会同被审计单位的重要职员会谈。审计人员应在工作底稿上将所有通过参观、巡视厂房和办公场所获得的信息做成书面记录。

再次接受审计委托时，通常只需参观、巡视自去年审计完成后公司经营上已发生重大变化的部分，对有多个部门的被审计单位，参观、巡视可轮流进行。

(4)询问内部审计人员

企业的内部审计机构特别能帮助审计人员，了解该被审计单位业务经营及所在行业的有关情况。比如，审计人员可以从内部审计机构得知某特定部门内部控制的强弱、最近取得的子公司、新配制的计算机信息系统等信息。别外，内部审计人员还可能告诉审计人员有关公司管理当局和组织结构的重大变化。内部审计人员的职能之一就是同外部审计人员讨论审计的范围。在某些情况下，内部审计机构可能会要求增加或修改外部审计人员已计划的审计工作。

(5)询问管理当局

无论是新被审计单位还是原被审计单位，审计人员都可能通过与管理当局讨论，来发现对审计有重大影响的本期经营情况的变化和了解影响到被审计单位新出台的法律、法规。在某些情况下，审计人员还可以就管理当局感兴趣的特定事项共同讨论，比如新的部门或新的子公司等。

(6)确定关联方及其交易的存在

对于关联方交易，会计准则有特殊的披露要求，有些国家还规定了在某些情况下的特殊会计处理。审计人员之所以比较注意关联方交易是因为：一是在关联方交易中可能包含了不公允的价格和条件而影响其他人的利益；二是管理当局也可能蓄意安排关联方交易以“粉饰”会计报表。因此，审计人员对关联方交易通常比对非关联方交易需收集更多的证据。审计人员必须在计划阶段采取得力步骤，弄清是否存在关联方。

某些关联方交易是很明显的，比如，母子公司之间、子公司之间或公司和其主管之间的交易，而其他关联方则很不容易确定。为此，国际审计实务委员会于 1984 年 10 月公布的《国际审计准则——关联方》、美国注册会计师协会于 1983 年公布的《审计准则说明书第 45 号——关联方》，及我国于 2007 年 1 月 1 日开始实施的《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》，都指出了可用来确定是否存在其他关联方的特定审计程序。我国审计准则规定，注册会计师应当对被审计单位提供的关联方清单进行复核，并实施以下审计规定，以

发现是否存在其他的关联方:①查阅以前年度的审计工作底稿;②了解、评价被审计单位识别和处理关联方及其交易的程序;③查阅主要投资者、关键管理人员名单;④了解主要投资者个人、关键管理人员和与其相关的其他单位的关系;⑤了解与主要投资者个人、关键管理人员关系密切的家庭成员和与其相关的其他单位的关系;⑥查阅股东大会、董事会会议及其他重要会议记录;⑦询问其他注册会计师及前任注册会计师;⑧审核所审计会计期间的重大投资业务及资产重组方案;⑨审核所得税申报资料及报送政府机构、交易所等的其他相关资料。

已确认的关联方应让审计小组中的每个人都知道,以便他们注意收集有关关联方交易的证据。

(7)考虑有关会计和审计公告的影响

审计人员除了应熟知会计准则和审计准则之外,还应了解对某些行业或某些业务经营活动所规定的特殊会计准则和审计程序。审计人员对任何新发布的会计准则和审计准则,以及由其他政府机构如证监会发布的公告,也应加以考虑。

(二)签订审计业务约定书

1.审计业务约定书的概念与作用

审计业务约定书,是指会计师事务所与委托人共同签署的,据以确认审计业务的委托与受托关系,明确委托目的、审计范围及双方应负责任与义务事项的书面合同。

审计业务约定书实质上是一种经济合同,双方一经签订,即成为会计师事务所与委托人之间在法律上生效的契约,具有法定约束力。

签订审计业务约定书,其作用主要体现在以下几个方面:

(1)可以增进会计师事务所与委托人之间的了解,尤其使被审计单位更加明确自身所承担的会计责任,了解审计人员的审计责任及需要提供的合作。

(2)可以作为被审计单位鉴定会计师事务所审计业务完成情况的依据,也可以作为会计师事务所检查被审计单位约定义务履行情况的依据。

(3)假设出现法律诉讼,审计业务约定书是确定会计师事务所和被审计单位双方应负责任的重要证据。

2.签订审计业务约定书前的准备工作

在签订审计业务约定书前,需要做的准备工作主要是:

(1)明确审计业务的性质和范围

双方应当对审计业务的性质、范围取得一致的看法。审计业务的性质,即必须明确是年度报表审计、专项审计、期中审计或资本验证等。审计范围,主要指审计人员审计时是否会受到某种限制。

(2)初步了解被审计单位的基本情况

民间审计组织应委派审计人员了解被审计单位的业务性质、经营规模和组织结构;经营情况及经营风险;以前年度接受审计的情况;财务会计机构及其工作组织;其他与签订审计

业务约定书相关的事项。

(3)评价会计师事务所的胜任能力

胜任能力主要是三个方面,即执行审计的能力、独立性和应有的谨慎。如果不具备这些胜任能力,则不应当接受委托的审计事项。

(4)商定审计收费

会计师事务所的审计与国家审计不同,是一种有偿服务。收费一般有计时收费和计件收费两种方法。计时收费是基本的方法。应当对将要承担的审计事项所需收取的费用进行评估,并与委托人进行商谈。

(5)明确被审计单位应协助的工作

如被审计单位应当将所有需经审计的会计资料准备齐全,在未来的审计过程中要做好接受询问的准备,以及提供一些其他必要的工作条件。

3. 审计业务约定书的内容

会计师事务所做好上述准备工作、与被审计单位协商一致后,即可起草审计业务约定书。审计业务约定书的内容和格式,因被审计单位不同而有所不同,但其基本内容是:

(1)财务报表审计的目标;

(2)管理层对财务报表的责任;

(3)管理层编制财务报表采用的会计准则和相关会计制度;

(4)审计范围,包括指明在执行财务报表审计业务时遵守的中国注册会计师审计准则;

(5)执行审计工作的安排,包括出具审计报告的时间要求;

(6)审计报告格式和对审计结果的其他沟通形式;

(7)由于测试的性质和审计的其他固有限制,以及内部控制的固有局限性,不可避免地存在着某些重大错报可能仍然未被发现的风险;

(8)管理层为注册会计师提供必要的工作条件和协助;

(9)注册会计师不受限制地接触任何与审计有关的纪录、文件和所需要的其他信息;

(10)管理层对其做出的与审计有关的声明予以书面确认;

(11)注册会计师对执业过程中获知的信息保密;

(12)审计收费,包括收费的计算基础和收费安排;

(13)违约责任;

(14)解决争议的方法;

(15)签约双方法定代表人或其授权代表的签字盖章,以及签约双方加盖的公章。

4. 审计业务约定书的签署与修改

起草完毕的审计业务约定书,经双方协商一致后,会计师事务所一方的签署人应当是事务所的法定代表或其授权的代表,被审计单位一方的签署人应当是法定代表或其授权的代表,审计业务约定书还应当加盖签约双方的印章。

在实施过程中的审计业务约定书,任何一方如需修改、补充,应以适当的方式获得对方

的确认。

(三)初步执行分析性复核

了解被审计单位基本情况后,应对所取得的资料进行分析性复核。分析性复核是指审计人员对被审计单位重要的比率和趋势进行分析,以便对审计的重点区域及风险做出初步判断。在准备阶段,初步执行分析性复核大致分为以下六个步骤。

1. 确定将要进行的计算或比较

准备阶段使用分析性复核的精细程度和范围,要视被审计单位的规模和复杂性、资料的可靠性,以及审计人员的判断而定。常用的包括对会计报表项目的横向分析、纵向分析和比率分析,以及对重要的财务与非财务信息之间关系的综合分析。横向分析是指将每一会计报表项目当年数与上年数或预期数进行比较,求出其增减率。纵向分析是指对每一会计报表项目按其性质分别计算其占资产总额、负债及所有者权益总额、营业收入或总收入和总支出的百分比,然后用一项目当年的百分比与上年百分比或预计百分比进行比较,算出其增减数。比率分析,是利用会计报表有关项目数额,计算彼此间的比率关系,来反映单位的偿债能力、运营能力、权益比率和盈利能力等,然后将同一比率的当年数与上年数、同行业平均水平或预期数进行比较。财务和非财务信息之间关系的综合分析,是指根据对这两类信息的了解,检查相互之间关系的合理性。

2. 估计期望值

估计期望值所需的资料既包括会计资料,也包括非会计资料,常用的估计方法有:根据被审计单位的可比会计信息,并考虑已知的变化,估计期望值;根据正式的预算或预测,估计期望值;根据本期间内会计要素之间的关系,估计期望值;根据同行业资料,估计期望值。估计期望值,必须考虑所引用资料的可靠性和适当性。而且,期望值的估计需要很多的判断和业务经营专门知识,这项工作通常要由审计组中较高级别或有较丰富实践经验的审计人员来完成。

3. 执行计算或比较

这一步包括积累资料,并计算绝对额、百分比及其与预期值的差异。

4. 分析数据及确认重大差异

对计算或比较的结果加以分析,可使审计人员进一步了解基本情况,其主要目的是确认是否有异常或意外的波动。至于重大差异的确定,则主要取决于审计人员的专业判断。

5. 调查重大的非预期差异

对重大的非预期性的差异,审计人员必须进行调查。此步骤包括重新考虑期望值时所使用的方法和因素,并询问有关管理部门,让管理部门做出合理的解释。根据管理部门的说明及佐证材料,对是否为重大差异及期望值可能要做出调整。

6. 确定对审计方案的影响

不能合理解释的重大差异通常隐含着一定的风险,应当予以特别关注,并列入审计方案,待审计实施时进行更详细的测试。

(四)初步评估重要性水平

在编制审计方案时,应当运用重要性原则。审计人员凭借专业判断,评估被审计单位会计报表或者会计报表中的单个项目反映的会计信息错报或漏报的可能性,以及这种可能性对审计风险的影响程度,初步判断审计的重要性水平,并据以合理确定所需收集审计证据的数量。

1. 重要性的概念及其应用

所谓重要性,是指被审计单位会计报表中存在的错报或漏报的严重程度,这一程度在特定环境下可能会影响会计报表使用者的判断或者决策。

重要性是影响审计证据充分性的一个十分重要的因素。在编制审计方案时,应当根据所评估的审计重要性水平,合理确定所需的审计证据,并据此确定运用何种审计程序及时间和范围。评估审计重要性时应注意以下几个方面:

(1)对重要性的评估需要运用专业判断

影响重要性的因素很多,不同被审计单位的重要性不同,同一被审计单位在不同时期的重要性也不相同。在对某一被审计单位进行审计时,必须根据该被审计单位面临的环境,并考虑其他因素,才能合理地确定重要性水平。

(2)审计过程中必须运用重要性原则

由于被审计单位规模大、组织结构复杂,对其进行详细审计是很困难的。而要进行抽样审计,做出抽样决策,则不得不涉及重要性。在抽样审计的情况下,对未审计部分是否正确要承担一定的风险,而风险的大小与重要性判断有关。为保证审计质量,必须对重要性做出恰当的判断。

(3)运用重要性时,应当考虑错报或漏报的金额和性质

重要性具有数量和质量两个方面特征。一般来讲,金额大的错报或漏报比金额小的错报和漏报更重要。在一定情况下,某项错报或漏报的量不大,但性质上却是严重的。如涉及违法行为和舞弊的错报或漏报,可能引起履行合同义务的错报或漏报,以及频繁发生的小金额的错报或漏报等比相同金额其他错报或漏报更为重要。

(4)重要性水平与审计证据之间成反向关系

重要性水平越低,应获取的证据越多。例如,为合理保证存货账户的错报或漏报不超过5 000元所需要收集的审计证据,比为了保证该账户的错报或漏报不超过10 000元所需要收集的审计证据更多。应当注意的是,重要性水平不同于重要的审计项目。审计项目越重要,所需要收集的审计证据则越多。

(5)重要性水平与审计风险存在反向关系

审计风险往往取决于重要性的判断。重要性的水平越低,审计风险会越高;相反,重要性水平越高,审计风险会越低。

2. 确定计划的重要性水平时应考虑的因素

在计划审计工作时,注册会计师应当确定一个可接受的重要性水平,以发现在金额上重

大的错报。注册会计师在确定计划的重要性水平时,需要考虑以下主要因素:

(1)对被审计单位及其环境的了解

被审计单位的行业状况、法律环境与监管环境等其他外部因素,以及被审计单位业务的性质、对会计政策的选择和应用、被审计单位的目标、战略及相关的经营风险、被审计单位的内部控制等因素,都将影响注册会计师对重要性水平的判断。

(2)审计的目标,包括特定报告要求

信息使用者的要求等因素影响注册会计师对重要性水平的确定。

(3)财务报表各项目的性质及其相互关系

一般而言,财务报表使用者十分关心流动性较高的项目,注册会计师应当对此从严制定重要性水平。由于财务报表各项目之间是相互联系的,注册会计师在确定重要性水平时,需要考虑这种相互联系。

(4)财务报表项目的金额及其波动幅度

财务报表项目的金额及其波动幅度可能促使财务报表使用者做出不同的反应。因此,注册会计师在确定重要性水平时,应当深入研究这些项目的金额及其波动幅度。

3. 从数量方面考虑重要性

重要性的数量即重要性水平是针对错报的金额大小而定。在审计过程中,注册会计师应当考虑财务报表层次和各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平。

(1)财务报表层次的重要性水平

由于财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作对财务报表发表审计意见,因此,注册会计师应当考虑财务报表层次的重要性。在确定财务报表层次的重要性水平时,注册会计师通常先选择一个恰当的基准,再选用适当的百分比乘以该基准,从而得出财务报表层次的重要性水平。

判断基准。在实务中,有许多汇总性财务数据可用作确定财务报表层次重要性水平的基准,如总资产、净资产、销售收入、费用总额、毛利、净利润等。在选择适当的基准时,注册会计师应当考虑以下因素:

①财务报表的要素(如资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等)、适用的会计准则和相关会计制度所定义的财务报表指标,以及适用的会计准则和相关会计制度提出的其他具体要求;

②对某被审计单位而言,是否存在财务报表使用者特别关注的报表项目;

③被审计单位的性质及所在行业;

④被审计单位的规模、所有权性质以及融资方式。

对于企业或企业化管理的事业单位,做出判断的基础通常包括资产总额和营业收入。究竟以什么作为判断基础,应从具体情况出发做出选择。

对政府部门、预算执行单位及非企业化管理的事业单位而言,可以被审计单位的收入总额或支出总额作为判断的基础。

选择百分比。在实际工作中,对于企业或企业化管理的事业单位,用来判断重要性水平的参考数值一般是:税前利润或税后净利润的5%,或总收入的0.5%;对于预算执行单位、行政单位或非企业化管理的事业单位,用来判断重要性水平的参考数值一般是费用总额或总收入的0.5%;对于共同基金公司,用来判断重要性水平的参考数值一般是净资产的0.5%。

此外,注册会计师在确定重要性时,通常考虑以前期间的经营成果和财务状况、本期的经营成果和财务状况、本期的预算和预测结果、被审计单位客户的重大变化以及宏观经济环境和所在行业环境发生的相关变化。

(2)各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性

由于财务报表提供的信息由各类交易、账户余额、列报认定层次的信息汇集加工而成,注册会计师只有通过对各类交易、账户余额、列报认定实施审计,才能得出财务报表是否公允反映的结论。因此,注册会计师还应当考虑各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性。

各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平称为"可容忍错报",它是在不导致财务报表存在重大错报的情况下,注册会计师对各类交易、账户余额、列报认定的可接受的最大错报。在确定各类交易、账户余额、列报认定层次的重要性水平时,注册会计师应当考虑的主要因素是:第一,各类交易、账户余额、列报的性质及错报的可能性;第二,各类交易、账户余额、列报的重要性水平与会计报表层次重要性水平的关系。对于重要的账户或交易,应从严制定重要性水平;对于出现错报或漏报可能性较大的账户或交易,可以将重要性水平确定得高一些,以节省审计成本。如果采用分配方法时,各账户或交易层次的重要性水平之和应当等于会计报表层次的重要性水平的1.5至2倍,因为现代会计核算采用的是复式记账法,而且各个账户的错报经常是互相抵销的。

需要强调的是,在制定总体审计策略时,注册会计师应当对那些金额本身就低于所确定的财务报表层次重要性水平的特定项目做额外的考虑。注册会计师应当根据被审计单位的具体情况,运用职业判断,考虑是否能够合理地预计这些项目的错报将影响使用者依据财务报表做出的经济决策。注册会计师在做出这一判断时,应当考虑的因素包括:

①会计准则、法律法规是否影响财务报表使用者对特定项目计量和披露的预期(如关联方交易、管理层及治理层的报酬);

②与被审计单位所处行业及其环境相关的关键性披露(如制药业的研究与开发成本);

③财务报表使用者是否特别关注财务报表中单独披露的特定业务部分(如新近购买的业务)的财务业绩。

4. 从性质方面考虑重要性

金额不重要的错报从性质上看有可能是重要的,注册会计师在判断错报的性质是否重要时应当考虑的具体情况包括:

(1)错报对遵守法律法规要求的影响程度;

(2)错报对遵守债务契约或其他合同要求的影响程度;

(3)错报掩盖收益或其他趋势变化的程度；

(4)错报对用于评价被审计单位财务状况、经营成果或现金流量的有关比率的影响程度；

(5)错报对财务报表中列报的信息的影响程度；

(6)错报对增加管理层报酬的影响程度；

(7)错报对某些账户余额之间错误分类的影响程度，这些错误分类影响到财务报表中应单独披露的项目；

(8)相对于注册会计师所了解的以前向报表使用者传达的信息而言，错报的重大程度；

(9)错报是否与涉及特定方的项目相关；

(10)错报对信息漏报的影响程度；

(11)错报对与已审计财务报表一同披露的其他信息的影响程度，该影响程度能被合理预期将对财务报表使用者做出经济决策产生影响。

审计准备阶段初步评估的重要性水平，无论是报表层次的，还是账户或交易及列报认定层次的，都不是一成不变的。在审计过程中，可能需要根据审计的变化对审计方案进行修改和补充。在修改、补充审计方案时，需要重新考虑相关账户或交易，甚至报表层次的重要性水平，对初步确定的重要性水平加以修改。

(五)初步评估审计风险

审计风险是指被审计单位的会计报表存在重大错报而审计人员发表不恰当审计意见的可能性。一般而言，审计风险由重大错报风险和检查风险组成。其中：重大错报风险是指会计报表在审计前存在重大错报的可能性；检查风险是指某一认定存在错报，该错报单独或连同其他错报是重大的，但审计人员没有发现的可能性。

为了将审计风险控制在适当的水平，在审计准备阶段应当利用审计风险模型对审计风险进行分析，制定相应的审计方案。分析审计风险的主要步骤包括：确定可接受的审计风险，评估重大错报风险和确定检查风险。

1. 确定可接受的审计风险

现代审计是建立在风险导向基础上的抽样审计，审计人员难以百分之百地对审计事项做出保证，只能总体上合理保证。审计人员也没有百分之百的责任发现和揭露被审计单位财务报表中存在的所有重大错报或漏报，只能在一定的范围和程度上合理保证揭露被审计单位财务报表存在的重大错报或漏报。这里的一定范围或程度，就是审计人员可接受的审计风险。

可接受审计风险是审计人员在审计工作结束后准备承受的风险，它的高低取决于审计事项的重要程度、审计报告使用者的范围和要求、被审计对象所处的法律环境以及对审计成本的考虑等因素。可接受审计风险越低，审计人员对财务报表评价意见的保证程度就越高，所要求实施的审计程序就越详细。为了保证各审计组织在财务收支审计中执行统一的标准和尺度，一般情况下，审计人员应将可接受审计风险控制在10%～15%之间，但如果外部使

用者更大程度地依赖审计结果或被审计对象有可能陷入困境时，应将可接受审计风险水平确定得更低一些。

2. 分析重大错报风险

(1)识别和评估会计报表层次的重大错报风险

会计报表层次重大错报风险与财务报表整体存在广泛联系，可能影响多项认定。此类风险通常与控制环境有关，但也可能与其他因素有关，如经济萧条。因此，注册会计师在评估会计报表层次重大错报风险的措施包括：

①考虑审计项目组承担重要责任的人员的学识、技术和能力，是否需要专家介入；

②考虑给予业务助理人员适当程度的监督指导；

③考虑是否存在导致注册会计师怀疑被审计单位持续经营假设合理性的事项或情况。

(2)考虑各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险

注册会计师应考虑各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险，考虑的结果直接有助于其确定认定层次上实施的进一步审计程序的性质、时间和范围。注册会计师应收集在各类交易、账户余额、列报认定层次获取的审计证据，以便能够在审计工作完成时，以可接受的低审计风险水平对财务报表整体发表审计意见。

通常，认定层次的重大错报风险又可进一步细分为固有风险和控制风险。固有风险是指假设不存在相关的内部控制，某一认定发生重大错报的可能性，无论该错报单独考虑，还是连同其他错报构成重大错报。控制风险是指某项认定发生了重大错报，无论该错报单独考虑，还是连同其他错报构成重大错报，而该错报没有被企业的内部控制及时防止、发现和纠正的可能性。控制风险取决于与财务报表编制有关的内部控制的设计和运行的有效性。由于控制的固有局限性，某种程度的控制风险始终存在。

3. 确定检查风险，设计实质性程序的程序和范围

检查风险是审计风险要素中唯一能够通过审计人员的工作加以控制的风险。

(1)确定检查风险

在可接受审计风险水平一定的情况下检查风险与重大错报风险呈反向关系，审计人员在合理确定和评估被审计单位的可接受审计风险、重大错报风险后，可根据以下审计风险模型(公式、表 3－11)来确定检查风险：

$$可接受检查风险=\frac{审计风险}{重大错报风险}$$

表 3－11　审计风险矩阵图

对重大错报风险的评估	可接受的检查风险		
高	最低	较低	中
中	较低	中	较高
低	中	较高	最高

(2)设计实质性程序的性质和范围

确定可接受检查风险的目的是据以设计采取什么样的实质性程序及其范围。实质性程序,是审计程序中不可或缺的核心环节。可以在控制测试的基础上进行实质性程序,也可视具体情况而只进行实质性程序。实质性程序的目的是最终取得审计证据,确认会计报表金额,并对会计报表发表审计意见。

实质性程序的性质,是指实质性程序的类型及其组合。通常,实质性程序包括细节测试和实质性分析程序。

①细节测试

细节测试是对各类交易、账户余额、列报的具体细节进行测试,目的在于直接识别财务报表认定是否存在错报。

②实质性分析程序

实质性分析程序主要是通过研究数据间关系评价信息,以便识别各类交易、账户余额、列报及相关认定是否存在错报。

实质性程序的范围,即执行实质性程序时抽审的样本规模和取得审计证据的多少,也取决于审计人员所确定的相关检查风险的高低。相关项目或业务的检查风险越高,所需抽取样本和收集的审计证据就越少;相关项目或业务的检查风险越低,所需抽取样本和收集审计证据的数量就越多。

检查风险与实质性程序种类和范围的关系,可参考表 3－12 予以确定。

表 3－12 检查风险与实质性程序种类和范围的关系

可接受检查风险	实质性程序种类	实质性程序范围
高	分析性复核和交易测试为主	较少样本、较少证据
中	分析性复核、交易测试和余额测试结合运用	适中样本、适中证据
低	余额测试为主	较大样本、较多证据

(六)编制审计计划

会计师事务所接受委托并签署审计业务约定书后,下一步工作就是制定审计计划。

1. 审计计划的概念与作用

审计计划,是指审计人员为了完成各项审计业务,达到预期审计目标,在具体执行审计程序之前编制的工作计划。

审计计划的作用主要包括以下几个方面:

(1)通过制定和实施审计计划,可以使审计人员能够根据具体情况收集充分、适当的审计证据。

(2)通过制定审计计划,可以保持合理的审计成本,提高审计工作的效率和质量。

(3)通过制定审计计划,可以避免与被审计单位之间发生误解。

2. 审计计划的内容

审计计划分为总体审计策略和具体审计计划两部分。总体审计策略用以确定审计范围、时间和方向,并指导制定具体审计计划。具体审计计划则是依据总体审计策略制定的,对实施总体策略所需要实施的审计程序及时间、范围等所做的详细规划与说明。

(1)总体审计策略的基本内容包括:

①审计范围

注册会计师应当确定审计业务的特征,包括采用的会计准则和相关会计制度、特定行业的报告要求以及被审计单位组成部分的分布等,以界定审计范围。在确定审计范围时,注册会计师需要考虑下列事项:

Ⅰ. 编制财务报表适用的会计准则和相关会计制度;

Ⅱ. 特定行业的报告要求,如某些行业的监管部门要求提交的报告;

Ⅲ. 预期的审计工作涵盖范围,包括需审计的集团组成部分的数量及工作地点;

Ⅳ. 母公司和集团内其他组成部分之间存在的控制关系的性质,以确定如何编制合并财务报表;

Ⅴ. 其他注册会计师参与审计集团内组成部分的范围;

Ⅵ. 需审计的业务分部性质,包括是否需要具备专门知识;

Ⅶ. 外币业务的核算方法及外币财务报表折算和合并方法;

Ⅷ. 其他有关内容。

②报告目标、时间安排及所需沟通

总体审计策略的制定应当包括明确审计业务的报告目标,以计划审计时间安排和所需沟通的性质,包括与管理层和治理层沟通的重要日期等。为计划报告目标、时间安排和所需沟通,注册会计师需要考虑下列事项:

Ⅰ. 被审计单位的财务报表时间表;

Ⅱ. 与管理层和治理层就审计工作的性质、范围和时间所举行的会议的组织工作;

Ⅲ. 与管理层和治理层讨论预期签发报告和其他沟通文件的类型及提交时间,报告和其他沟通文件,既包括书面的,也包括口头的;

Ⅳ. 就组成部分的报告及其他沟通文件的类型及提交时间与组成部分的注册会计师沟通;

Ⅴ. 项目组成员之间预期沟通的性质和时间安排;

Ⅵ. 是否需要跟第三方沟通,包括与审计相关的法律法规规定和业务约定书约定的报告责任;

Ⅶ. 与管理层讨论在整个审计过程中通报审计工作进展及审计结果的预期方式。

③审计方向

总体审计策略的制定应当包括考虑影响审计业务的重要因素,以确定项目组工作方向,包括确定适当的重要性水平,初步识别可能存在较高的重大错报风险的领域,初步识别重要

的组成部分和账户余额，评价是否需要针对内部控制的有效性获取审计证据，识别被审计单位、所处行业、财务报告要求及其他相关方面最近发生的重大变化等。

因此，总体审计策略应能恰当地反映注册会计师考虑审计范围、时间和方向的结果。注册会计师应当在总体审计策略中清楚地说明下列内容：

Ⅰ．向具体审计领域调配的资源，包括向高风险领域分派有适当经验的项目组成员，就复杂的问题利用专家工作等；

Ⅱ．向具体审计领域分配资源的数量，包括安排到重要存货存放地观察存货盘点的项目组成员的数量，对其他注册会计师工作的复核范围，对高风险领域安排的审计时间预算等；

Ⅲ．何时调配这些资源，包括是在期中审计阶段还是在关键的截止日期调配资源等；

Ⅳ．如何管理、指导、监督这些资源的利用，包括预期何时召开项目组预备会和总结会，预期项目负责人和经理如何进行复核，是否需要实施项目质量控制复核等。

在编制总体审计策略时，时间预算是一个十分重要的内容。因为时间预算既是合理确定审计收费的依据，又是衡量审计工作进度、判断审计人员工作效率的依据。而时间预算又是通过时间预算表体现出来的，典型的时间预算表格式如表 3－13 所示。

表 3－13　时间预算表

耗用时间 审计项目	去年实际耗费时间	本年预算	本年实际耗用时间				本年实际与预算差异	差异说明
			总时数	其中				
				张×	李×	赵×		
现金	10	8	7	7	—	—	－1	
应收账款	40	35	36	8	28	—	＋1	
存货	50	45	43	13	10	20	－2	
固定资产	15	13	14	—	4	10	＋1	
应付账款	20	15	17	6	11	—	＋2	
…	…	…	…	…	…	…	…	
合计								

(2)具体审计计划，应针对具体的审计项目制定，包括的基本内容如下：

①风险评估程序

为了足够识别和评估财务报表重大错报风险，注册会计师应当计划将要实施的风险评估程序的性质、时间和范围。

②计划实施的进一步审计程序

注册会计师应当针对评估的认定层次的重大错报风险，计划实施进一步审计程序的性

质、时间和范围。通常,进一步审计程序可分为进一步审计程序的总体方案和拟实施的具体审计程序两个层次。进一步审计程序的总体方案主要是指注册会计师针对各类交易、账户余额和列报决定采用的总体方案;具体审计程序则是对进一步审计程序的总体方案的延伸和细化,它通常包括控制测试和实质性程序的性质、时间和范围。

③计划的其他审计程序

计划的其他审计程序可以包括上述进一步程序的计划中没有涵盖的、根据其他审计准则的要求注册会计师应当执行的既定程序。

对于具体审计计划,在实际中一般是通过编制审计程序表的方式体现的,典型的审计程序表如表 3-14 所示。

表 3-14 审计程序表

××公　司　　　　总页次＿＿＿＿＿＿索引号＿＿＿＿＿＿

资产负债表日　　编制人＿＿＿＿＿＿日　期＿＿＿＿＿＿

××账　户　　　　复核人＿＿＿＿＿＿日　期＿＿＿＿＿＿

审计目标:

1.

2.

3.

……

步骤	审计程序	执行人	日　期	工作底稿索引
1				
2				
3				
4				
5				
6				
……				

3. 审计计划的编制步骤

审计人员在编制审计计划时,应当实施以下工作步骤:

(1)了解被审计单位经营及所属行业的基本情况;

(2)初步执行分析性复核;

(3)初步评价重要性水平;

(4)初步考虑审计风险;

(5)对重要认定制定初步审计策略;

(6)了解被审计单位的内部控制;

(7)控制测试及评估的重大错报风险;

(8)确定检查风险及设计实质性程序。

4. 审计计划的审核批准、修改和补充

编制完成的审计计划,应当经审计组织的有关业务负责人审核和批准。在审核总体审计计划时,应注意:审计目的、审计范围及重点审计领域的确定是否恰当;对被审计单位的内部控制的信赖程度是否恰当;对审计重要性的确定和审计风险的评估是否恰当;对专家、内部审计人员、监事会成员及其他审计人员工作的利用是否恰当等。

对具体审计计划的审核,应特别注意:审计程序能否达到审计目标;审计程序是否适合各审计项目的具体情况;重点审计领域中各审计项目的审计程序是否恰当;重点审计程序的制定是否恰当等。

对审核中发现的问题,应及时修改、补充和完善。在审计结束后,审计项目负责人还应复查审计计划的执行情况,并找出差异,供以后审计借鉴。

二、审计的实施阶段

审计的实施阶段是审计全过程的中心环节,其主要工作是按照审计计划的要求,对被审计单位内部控制制度的建立及其遵守情况进行检查,对会计报表项目实施重点、细致的检查,收集审计证据。

(一)进驻被审计单位

审计人员在实施审计之前,先要进驻被审计单位。进驻以后,应通过与被审计单位的管理人员和其他员工的接触,进一步了解被审计单位的情况,并使相关员工了解审计的目的、内容、起讫时间等,争取员工的信任、支持和协助。

(二)检查和评价内部控制制度

内部控制制度的检查和评价是实施审计的基础。因此,在执行审计业务时首先必须对被审计单位的内部控制制度进行检查并做出评价,既有利于促进被审计单位改进内部控制制度,加强管理;同时,通过评价被审计单位内部控制制度的完善与健全情况,确定下一步审计工作的范围和重点内容。内部控制制度的检查和评价包括:检查和评价被审计单位的内部控制制度是否健全;检查和评价被审计单位的内部控制制度是否合理;检查和评价被审计单位的内部控制制度是否有效。

(三)审查会计报表及其所反映的经济活动

审计人员通过审查会计报表,对被审计单位财务收支及其他经济活动的真实正确性、合法合规性和经济有效性进行全面或重点的检查,这是审计实施阶段的一项重要工作。对会计报表的审查,主要通过审阅、观察、复核会计报表内相关数据填列是否符合要求、抽查核对各报表项目金额是否与总账、明细账、会计凭证和实物相符一致、分析各报表项目所反映的

内容是否真实正确、揭示会计报表项目中违反会计准则的错弊等来进行的。

（四）收集审计证据

审计证据是审计人员对审计对象的实际情况做出判断、表明意见，并做出审计结论的依据。事实上，审计人员执行审计业务的过程就是一系列收集、评价审计证据的活动过程。收集审计证据：一是通过审查被审计单位会计报表，取得必要的证据；二是通过审查其他有关资料，获取相关证据；三是通过查阅有关文件，取得审计证据。

三、审计的终结阶段

审计的终结阶段是报表项目审计工作的结束。其主要工作有：整理、评价审计过程收集到的审计证据，复核审计工作底稿，编写审计报告，提出管理建议书。

（一）整理、评价审计证据

为了使在审计实施阶段收集的分散的、个别证据结合起来形成具有充分证明力的证据，有效地用来评价被审计单位的经济活动，得出正确的审计意见和结论，必须对收集到的证据进行整理和评价。整理和评价审计证据的过程，从根本上说，也是审计人员凭借政策水平、专业知识和个人实践经验对证据进行分析研究的过程。通过整理和评价，选出若干最适宜的、最有说服力的证据，作为编制审计报告、提出管理建议书的依据。

（二）复核审计工作底稿

审计工作底稿是审计人员在审计工作中汇总、综合分析、整理与审计问题有关的资料所形成的书面文件。当审计程序进入终结阶段时，审计工作底稿已编写完成，但是尚不能形成最后结论。审计工作底稿是各审计人员根据自己的取证记录独立编写的，因而在一定程度上存在着主观性和片面性，其编写质量受审计人员的素质影响很大。为此，必须将审计人员编写的审计工作底稿进行复核；然后根据审计工作底稿反映的有关问题，与被审计单位进行商议，听取对审计证据的真实性和准确性予以认可的反馈意见。这对形成正确的审计结论有着重要的意义。

（三）评价审计结果

1. 运用重要性水平评价审计结果

用于评价审计结果的重要性水平一般应与计划的重要性水平相同，但也可能不同于计划的重要性水平。当审计人员通过执行实质性程序取得审计证据并汇总审计证据后发现，如果错漏报的汇总数超过重要性水平，则应当扩大实质性程序范围或提请被审计单位调整会计报表。假如被审计单位拒绝调整会计报表或扩大实质性程序范围后，尚未调整的错漏报汇总数仍然超过重要性水平，则审计人员应当发表保留意见或否定意见；如果错漏报的汇总数接近重要性水平，则应当实施追加审计程序，或提请被审计单位进一步调整发现的错漏报。

2. 运用审计风险模型评价审计结果

在审计风险模型中，检查风险不仅影响审计人员所实施的实质性程序的性质、时间和范

围，而且影响审计人员所发表的审计意见的类型。如果经过实施有关实质性程序后，审计人员仍认为与某一重要账户或交易类别的认定有关的检查风险不能降低至可接受的水平，则应当发表保留意见或无法表示意见。这是因为，如果不能将重要账户或交易类别的检查风险降低至可接受的水平，说明审计范围受到限制，审计人员应视严重程度发表保留意见或无法表示意见。

（四）编写审计报告

审计报告是审计工作的最终成果，是审计人员完成审计任务、向被审计单位提出审计情况、形成审计意见的书面文件。审计报告主要应根据审计证据和审计工作底稿，通过对各类审计资料认真加以整理、分析和综合，并经过取舍和删补，选择其中与审计目的和审计重点有关的素材，并按编制要求与规定格式编写。

复习思考题

1. 简述审计方法体系的构成内容。
2. 审计方法的演进经历了哪些时期？各有什么特征？
3. 审计方法选用的原则是什么？
4. 什么是审计程序？审计程序的内容是什么？
5. 试比较制度导向审计与风险导向审计。
6. 什么是重要性？重要性的判断标准有哪些？如何确定报表层次的重要性水平？
7. 什么是审计风险？审计风险模型如何表述？
8. 简述重要性与审计证据、审计风险的关系。
9. 什么是审计计划？如何编制审计计划？审计计划的内容包括哪些？
10. 什么是统计抽样？什么是非统计抽样？二者在现代审计中如何运用？

案例分析题

1. 常诚和王朝是一对好朋友，都是注册会计师，分别供职于不同的会计师事务所。有一天共进晚餐时，他们谈起了内部控制在现代审计实务中的重要性。

常诚认为，在任何公司，不管其规模如何，都应该以类似的方式，对内部控制进行细致的调查和评价。他所在的会计师事务所，要求在执行每一项审计业务时，都要使用事务所设计的标准内部控制调查问卷表，对于每类经济业务，都应该编制内部控制流程图。另外，事务所还要求注册会计师仔细评价内部控制制度，根据内部控制的强弱，调整拟收集的审计证据的数量。

王朝则指出，他所审计的是大量小规模企业，不可能有充分的、严密的内部控制，因此，他在从事审计时，通常假设内部控制不充分，从而忽略内部控制，直接进行大量的实质性程序。他说，“当我一开始就知道内部控制制度中存在各种各样的弱点时，我干吗要浪费大量时间和精力去调查内部控制、评价控制风险？我宁愿把花在填写内部控制调查评价表格上

的时间,用在测试财务报表的表述是否正确上”。

要求:

(1)概括大型企业和小型企业审计程序的主要区别。

(2)评价注册会计师常诚和王朝的观点。

(3)规模不同的企业,在评价控制风险和执行审计程序方面有何共性和区别?

2. 月光股份有限公司是纺织行业的上市公司,2001 年发行社会公众股并上市交易,受政府优惠政策的支持,业绩相当不错,上市当年的每股收益为 0.433 元,但在 2002 企业开始出现下滑的趋势,每股收益为 0.200 元。公司目前在准备 2005 年的年度审计,并打算聘请宝信会计师事务所进行年度审计。宝信会计师事务所在接受该公司委托前通过公开渠道了解到如下信息:

(1)2003 年、2004 年两年业绩相当不理想,每股收益分别为 0.155 元和 0.100 元。

(2)2005 年未经审计的中期报表的每股收益为 0.090 元。

(3)2003 年、2004 年从事该公司年度报表审计的是大胜会计师事务所。

(4)公司在 2005 年 12 月 6 日宣布入股组建电子商务网络公司,并处于控股地位。

请问:

(1)作为该项目的负责人,你在接受委托前会如何处理?

(2)如果接受委托,你在编制审计计划时将采取何种手段防范因上述信息可能带来的风险?

3.A 和 B 注册会计师对黄河股份有限公司 2003 年度会计报表进行审计,其未经审计的有关会计报表项目金额如下(单位:人民币万元):

判断基础	金额	固定百分比数值	乘积	报表层次重要性水平
资产总额	180 000	0.5%		
净资产	88 000	1%		
主营业务收入	240 000	0.5%		
净利润	24 120	5%		

要求:

(1)如以资产总额、净资产(股东权益)、主营业务收入和净利润作为判断基础,采用固定比率法,并假定资产总额、净资产、主营业务收入和净利润的固定百分比数值分别为 0.5%、1%、0.5%和 5%,请代 A 和 B 注册会计师计算确定黄河股份有限公司 2003 年度会计报表层次的重要性水平(请列示计算过程)。

(2)简要说明重要性水平与审计风险之间的关系。

(3)简要说明重要性水平与审计证据之间的关系。

第四章 审计规范

【教学目的】通过本章教学，使学生掌握有关审计准则的基本知识，重点掌握民间审计准则的涵义、审计准则体系的结构和作用；了解审计准则产生和发展的历史概况、审计准则产生的背景，重点了解国际审计准则和我国审计准则的内容、演进过程和期间所发生的一些重大事件，重要准则的内容及意义。

审计准测是审计理论的重要组成部分，它反映了审计工作的客观规律和基本要求，是人们在长期的审计实践中探索、总结出来的。作为审计理论要素，审计准则一词，最早出现于1941年美国证券交易管理委员会制定的财务报表规则 S－X 中。它是对审计主体的要求，也就是对审计机构和审计人员自身素质及其工作质量的要求。自1947年美国注册会计师协会的审计程序委员会发表了世界上第一部审计准则《审计准则试行方案——公认的重要性和范围》起至今，世界上大多数国家都在国家审计、民间审计和内部审计等领域制定出了一系列准则，对审计工作质量的改善和提高起到了积极的促进作用。

第一节 审计准则概述

一、审计准则的涵义

审计准则是审计工作应遵循的规范和尺度，是评价审计工作质量的权威性规则。审计准则的制订、公布和实施，奠定了保证审计质量、指导审计行为、评价审计工作业绩的基础，对于保护公众利益、取得公众信任、巩固审计职业地位、改善审计信息沟通，发挥了重要的作用。在审计发展史上，最早出现的审计准则是民间审计准则，其次才是国家审计准则和内部审计准则，它们共同构成了审计准则体系。

二、审计准则体系的结构

作为规范审计工作和评价审计质量的审计准则，其涉及内容是十分广泛和复杂的，因此为保证审计准则的科学性和实用性，应合理设计审计准则的结构层次。

(一)不同的审计主体应有不同的审计准则

从审计主体来分，审计组织可以分为国家(政府)审计机关、社会(民间)审计组织、内部

审计机构三类。由于各类审计组织服务的对象不同，自身的工作性质不同，因此，相应的规范要求即审计准则也应各不相同，以适应规范不同审计主体的要求。

（二）不同性质的审计业务应有不同的审计准则

审计业务的性质不同，意味着审计工作的内容和范围不同，审计人员提供的保证程度不同，其所承担的责任不同。因此，对于不同性质的审计业务就应制订不同的审计准则。

（三）不同层次的审计行为有不同层次形式的审计准则

审计作为复杂的专业行为，很多工作内容难以实现规范化，必须依赖特定环境下审计人员的职业判断。因此，审计行为大体可以分为两类：结构化行为和非结构化行为。结构化行为是指在特定环境因素下，不同审计人员应该完成同样的工作或得出同样的结论，例如，审计总体计划的制订、审计报告的基本要素、审计意见的种类等。而非结构化行为则是指随被审计单位环境的变化和不同委托人的不同要求而需相应调整的审计行为，例如，审计抽样数量和抽取具体项目的确定、审计风险的评定、重要性初步判断金额在各账户间的分摊等。适应这种分类，应将规范要求分为审计准则和审计指南不同的层次。审计准则又可以分为审计基本准则和审计具体准则，而审计指南可以分为审计具体指南和行业审计指南。根据上述要求，理想的审计准则体系的结构，如图 4－1 所示：

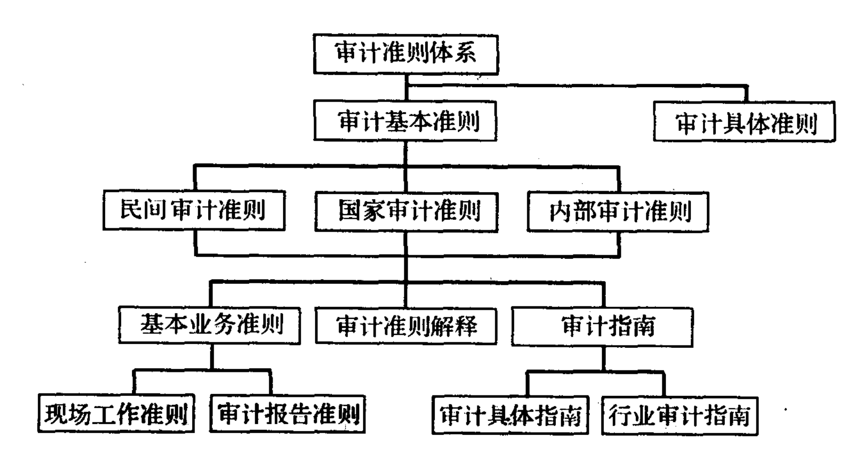


图 4－1　审计准则体系结构

三、审计准则的作用

审计准则作为对审计人员及其专业行为的基本规范要求，制定、颁布审计准则，公开、明确基本规范要求，是充分、有效地发挥审计作用的必要条件和重要保证。

（一）审计准则是衡量审计质量的尺度

审计是一种特殊的专业服务，具有无形、同步、易逝等特点，服务质量的高低，取决于每一个被审计单位的感受。因而，很难对具体审计结果进行直接质量测定。对审计质量的统

一社会评价，主要依靠对审计人员和审计过程中的专业行为评价，审计准则提供了这种评价的尺度。没有对审计质量的评价就不会有高质量的审计服务。

（二）审计准则是确定和解脱审计责任的依据

审计在某种意义上讲发挥着提供合理保证的作用，保证信息的可靠性，保护委托人的利益。相应地，审计对这种保证承担着责任，包括职业责任和法律责任。审计准则规定了审计职业责任的最低要求，审计人员若违背了审计准则，不仅说明未能切实履行应尽的职责，而且也应对其所造成的后果承担必要的法律责任。从积极意义上讲，审计准则又是保护审计人员的手段，避免滥用法律损害审计人员利益的行为。

（三）审计准则是审计组织与社会进行沟通的中介

审计行为是一种专业行业，十分复杂，普通的公众很难真正理解其中的技术细节。借助于审计准则，社会可以了解审计工作的基本内容和审计质量的基本水准；通过让公众参与审计准则的制订，审计职业界可以了解社会对审计的需求及其变化。审计组织与社会的这种沟通，可以促进审计更好地满足社会和服务对象的需要。

（四）审计准则是完善内部管理的基础

审计组织要不断加强、完善内部管理，改善审计的质量与效率，必须以科学、合理、明确的审计准则为基础。审计准则是审计人员行为的指南，是评价审计人员业绩的标准，是进行审计职业教育的根据。以审计准则为依据制订出各种内部管理制度，才能保证审计规范化的先进性和合理性。

另外，审计准则的颁布也为解决审计争议提供了仲裁标准；审计准则还为审计教育明确了方向，为审计专业教育和职业继续教育确定了努力目标。

综上所述，审计准则的作用已远远超出了审计业务工作的范围，客观上起到了促进整个审计事业发展的作用。审计准则在很大程度上反映了审计专业的水平，准则的建立和完善，成为审计事业发展的强大推动力。

第二节 审计准则的产生与发展

一、审计准则产生的背景

1913年，美国修订了宪法，授权联邦政府对企业和个人征收所得税，这一修订不仅提高了会计工作的地位，而且也增强了对审计工作的迫切需求。然而，由于没有统一的公认会计原则，各企业可以随意处理各种新出现的业务，使之有很大的机会篡改会计账目。针对这一情况，政府的有关部门和投资银行开始要求和呼吁申请贷款企业的报表应按既定标准接受审查。

如果说没有统一的公认会计原则会使各企业可以自行选择会计方法以至于造成各企业

报表之间缺乏可比性的话，那么，没有统一的审计准则，则使得审计人员没有任何可以作为工作指南的标准以供参考，在特定环境下只能根据其经验进行主观判断。于是，几乎是在探求公认会计原则的同时，民间审计职业界开始致力于公认审计准则的开发。从1917年美国会计师协会制定的第一个关于审计范围的权威性公告《统一会计》开始，到1947年美国审计程序委员会颁布的第一部审计准则《审计准则试行方案——公认的重要性和范围》的问世，审计准则的开发取得了突飞猛进的发展。

值得一提的是，美国民间审计准则产生的诱因——麦克森·罗宾斯公司舞弊案。麦克森·罗宾斯公司是纽约证券交易所的公开上市公司，1938年美国证券交易委员会根据其掌握的有关线索对该公司进行财务调查，发现：(1)1937年12月31日该公司合并资产负债表披露的总资产8 700万美元中，有1 907.5万美元是虚构资产，其中虚构存货1 000万美元；(2)1937年的合并利润表上虚假销售收入和毛利分别达到1 820万美元和180万美元；(3)窃据公司领导岗位的有犯罪前科的菲利普·科斯特与他人共同贪污公司巨款。由于该公司此前的会计报表审计工作均由普华会计师事务所进行，并且对其财务状况和经营成果发表了“正确、适当”的审计意见。事发以后，社会公众对民间审计工作的合理性产生了质疑，审计程序的明显缺陷也受到极大关注：对应收账款不进行函证；对存货不进行盘点；对内部控制不进行评价。此次事件对审计职业界产生了广泛的影响，职业界开始思考如何保证审计人员具备起码的专业素质，并在实施审计工作中有明确的指南可资遵循，以便保证审计质量。于是，审计准则的制定便成为民间审计职业界的迫切任务。

综上所述，审计准则的产生是迎合了对其两个方面的要求：一是来源于审计职业界内部为审计人员提供标准和指南，规范审计人员资格条件和工作方式的要求；二是来源于审计职业界外部为审计服务使用者提供审计工作质量评价依据的要求。在这两方面的强烈要求下，审计准则得以产生，并逐步发展成熟与完善。

二、审计准则的演进

综观审计准则在世界范围内的演进过程，大体上遵循了两条主线：一是审计准则从美国私营部门向美国公营部门和内部审计部门发展。民间审计首先制订了自己的准则，国家审计机关和内部审计机构在制订审计准则时都参考了民间审计准则，民间审计准则的内容构成了国家审计准则和内部审计准则的主要框架。二是审计准则从美国向世界各国发展。美国是审计准则的先行者，美国在审计准则建设方面进行了大量的工作，为其他国家制定本国的审计准则提供了非常丰富的经验，国际审计准则和许多国家的审计准则都是在大量参考美国审计准则的基础上制订的。

审计准则的演进过程大致经历了这样几个阶段：

(一)产生阶段

1917年美国会计师协会制定了第一个关于审计范围的权威性公告，题为《统一会计》，标志着审计准则的演进进入了产生阶段。1918年《统一会计》被更名为《编制资产负债表的

公认方法》,旨在促进资产负债表编制方法和资产负债表审计的标准化。1929年出版的《财务报表的验证》确立了资产负债表审计的程序。1934年对该文件进行了修订,公布了《独立注册会计师对财务报表的检查》。从1917年到1936年间五个小册子的制定和颁布,说明了在审计范围和审计程序的探索方面已取得了较大进展,但就审计准则而言,还未能形成完整的审计准则体系。

(二)初步成型阶段

早期审计准则的最大缺陷体现在对存货盘点和应收账款函证的审计手续未作明确规定,1938年麦克森·罗宾斯公司(Mckesson & Robbins Co.)倒闭事件的发生正是这一缺陷的必然结果。民间审计职业界很快对此作出了积极的反应,1938年成立了审计程序特别委员会,不久又提出了《审计程序的扩展》,对存货检查、应收账款检查、独立审计师委托和审计报告编写作了具体的改善。麦克森·罗宾斯公司案件之后,为响应美国证券交易管理委员会强化监督的各项规则,美国注册会计师协会通过审计程序委员会发表了一系列的审计程序说明,就一些特殊审计问题表明了协会的看法。同时该委员会认为,在各种各样的审计程序中存在着普遍的原则,将这些普遍的原则提炼出来就应是审计准则。

1947年审计程序委员会发表了题为《审计准则试行方案——公认的重要性和范围》的专题报告,指出审计准则就是衡量审计行为质量的尺度,就是在进行审计程序时应达到的目标。该报告将审计准则分为审计人员准则和审计行为与报告准则两部分,并提出了九项公认审计准则。1954年对该报告进行了部分修订,发表了《公认审计准则——其重要性和范围》,其中增设了第十条审计准则。《审计准则试行方案》的颁布,标志着世界上第一部审计准则的初步成形,具有划时代的历史意义。

在发表十项公认审计准则的同时,审计程序委员会还一直致力于对十项准则的解释和说明,从1939年到1972年间,该委员会共发表《审计程序说明》54辑。1972年该委员会更名为审计准则执行委员会,发表了《审计准则说明书》第一辑。1978年该委员会正式定名为审计准则委员会,一直致力于审计准则说明书的制订。从1972年到1990年间共发表《审计准则说明书》63辑。这些审计准则说明书与十项公认审计准则一起合称公认审计准则。

(三)发展完善阶段

在民间审计准则初步成形的同时,国家审计机关和内部审计机构也开始逐渐认识到制订统一审计准则的重要性,它们纷纷效仿民间审计准则的框架和内容,结合自身工作的性质和特点,制订了自己的审计准则,不仅适应了各自的工作需要,也使民间审计准则的内容得以扩展。

在国家审计领域,制订统一审计准则不仅有助于提高审计工作质量,而且可以改进各级政府部门的财务管理工作。正是认识到这一点,美国总会计局从1970年起,着手努力开发国家审计准则。1972年,总会计局出版了《政府机构、计划项目、活动和职能的审计准则》,即著名的《黄皮书》。作为世界上第一部国家审计准则,它主要针对国家审计,并适应国家审计由单纯的财务审计向绩效审计转化的趋势,分别确立了财务审计和绩效审计的准则。《黄

皮书》经过多次修订，不仅成为美国国家审计工作的基本指南，也为其他各国制订国家审计准则提供了范本。

在内部审计领域，内部审计师为了提高工作的质量和效率，也希望制订统一审计准则，以评价和衡量内部审计机构的工作，并阐明内部审计的工作性质。为适应这一需求，美国内部审计师协会从 1946 年开始，就着手实施一项内部审计人员职责说明的计划，并于 1947 年发表了《内部审计师职责说明》，成为世界上第一个内部审计师职责说明。在此基础上，内部审计准则经过多次的修改和完善，逐步开始适应现代内部审计职业发展的要求。民间审计准则、国家审计准则和内部审计准则的相继出现和不断完善，标志着审计准则体系的逐渐成形和日臻成熟，审计准则在现代审计中的地位越来越重要，其作用也是其他任何事物所无法取代的。

（四）全球扩展阶段

美国是审计准则研究和开发的先驱，此后世界上很多国家都结合本国具体情况分别制订和颁布了自己的审计准则，其中一些国家的审计准则体系也已渐趋成形。然而，由于各国的具体情况千差万别，审计准则间存在着很大的差异。而且随着世界经济的全球化发展，这种差异越来越严重地影响着国际审计活动的开展，因而建立国际审计准则的要求也越来越强烈。1977 年国际会计师联合会成立，其下设的国际审计实务委员会负责开发和发布关于公认的审计实务准则和审计报告内容、形式的准则。到目前为止，该委员会已陆续颁布了 31 项国际审计准则和一系列相关业务的国际审计准则及其审计的国际公告。国际审计准则的建立和健全，对国家审计准则和内部审计准则的国际化发展具有深远的影响。

从 1947 年开始，最高审计机关国际组织的成立就已进入了酝酿和筹备阶段，到 1968 年该组织正式宣告成立。1984 年该组织成立了审计准则委员会，并于 1989 年通过了最高审计机关国际组织审计准则。该准则突出了国家审计独具的特点，并适应了国家审计向绩效审计发展的趋势。

1941 年在美国成立了内部审计师协会，协会的发展十分迅速，到 1944 年已发展成为国际化的内部审计师协会。1974 年协会建立了职业准则和责任委员会，负责制定内部审计准则，并于 1977 年完成了《内部审计实务准则》。经过不断的修改，1978 年协会正式发表了内部审计准则，并从 1983 年开始发表了一系列的《内部审计实务准则说明》，为内部审计师的工作提供了指南。

国际审计准则体系的成形，促进了审计准则的国际统一，不仅有助于建立准则的国家修订和完善已有准则，也为正在建立准则和尚未建立准则的国家提供了范本。

三、当代审计准则的新发展

国际审计准则可以说是在国际协调过程中产生和形成的一套国际公认的审计准则，是审计准则国际协调过程的产物。但是，国际审计准则体系的初步成形并不意味着审计准则的国际协调已经完成，实际上这种协调过程只不过是刚刚开始。在审计准则的国际协调过

程中仍然存在着大量的问题急待解决。例如，各国具体审计环境、审计准则差异的协调，与国际会计准则和各国会计准则的协调，国际审计准则制定的技术问题等。

值得一提的是，并非只有国际审计组织才关心和致力于审计准则的国际协调，事实上其他许多国际组织也为此做出了很多贡献。多年来一直在公营部门财务管理活动中发挥重要作用的联合国对国家审计事务也十分关注。除了组织举行一系列的相关专题讨论会外，还于 1977 年出版了《发展中国家政府审计手册》，其中对国家审计准则进行了较为详细的论述。近年来，证券管理者国际组织也开始致力于国际审计准则的发展，围绕国际审计准则做了大量的工作，其中心是制定各国证券管理当局在政策制定中必须参考的原则、方针和最低标准，以及谋求证券管理的国际协调和管理当局的国际协调活动。

总之，随着经济的国际化发展，审计准则的国际协调已成为必然趋势，而随着越来越多的国际组织和国家对这一问题的日益关注和努力，审计准则的国际协调必定能取得可喜的进展。

第三节　国家审计准则

在国家审计领域内，审计准则问题始终得到了高度重视。自 1972 年美国总会计局颁布了世界上第一个国家审计准则起至今，很多国家的政府审计部门都制定了自己的准则。这些准则基本上是以民间审计准则为范本的，但也突出了国家审计在地位、作用、工作性质、工作范围等方面存在的差异，适应了对审计主体的特殊要求。

一、最高审计机关国际组织审计准则概述

最高审计机关国际组织审计准则是最高审计机关国际组织制定的政府审计[①] 准则，由该组织下设的审计准则委员会制定。该委员会成立于 1984 年 5 月，自成立以来一直致力于政府审计准则的制定。该准则在 1989 年柏林召开的最高审计机关国际组织第十三届大会上通过，并在 1992 年华盛顿大会上得到了修订。

最高审计机关国际组织审计准则是依据《利马宣言》、《东京宣言》、最高审计机关国际组织在各届大会上通过的声明和报告，以及联合国专家小组会议就发展中国家的公共会计和审计问题提出的报告而拟定的，并征求了广泛的意见后形成的。国际组织制定该准则的目的，在于为确定审计人员进行审计（包括计算机系统审计）时所必须遵循的程序和做法提供一个框架。该准则由政府审计的基本要求、政府审计的一般准则、政府审计的现场工作准则和政府审计的报告准则四部分组成。

---

① “国家审计”国际上一般通称为“政府审计”，本书按国内习惯用法采用“国家审计”，但本节中涉及国际、国外准则的部分，为遵照国际审计和美国审计准则的原意，保留“政府审计”的用法。

二、美国政府审计准则

政府投资项目及投资额大幅度增加，为保证投资的效益，需要政府审计人员按一套统一的审计准则来对政府部门承担的经济责任和投资效益进行审查，对制定政府审计准则的要求日益强烈。美国总会计局在政府审计准则的制定上做出了重大贡献，从 20 世纪 60 年代中期开始就致力于政府审计准则的研究和开发，并于 1972 年颁布了世界上第一部政府审计准则《政府机构、计划项目、活动和职能的审计准则》，即《黄皮书》，作为审计人员对政府支出和投资活动进行审计的质量要求。该准则经过多次修订，现仍在使用，它不仅是世界范围内最早制定的政府审计准则，也成为其他国家政府审计部门准则的范本。该准则共分七章，现简要介绍如下：

（一）引言

“引言”中说明了制定该准则的目的及其适用范围，提出了受托责任的概念，建立了政府审计准则制定和执行的基本假设，明确了政府审计人员的责任，规范了政府审计服务的提供。

（二）政府审计的类型

“政府审计的类型”中将政府审计界定为政府或非政府审计组织实施或安排实施的，对政府机关、计划项目、活动、职责和基金审计；政府审计的类型包括财务审计和绩效审计，财务审计由财务报表审计和财务相关审计构成，绩效审计则由经济性和效率性审计以及计划项目的效果审计构成。

（三）一般准则

“一般准则”中对实施政府审计行为的审计组织和人员的资格条件和行为规范做出了规定，一般准则既适用于财务审计也适用于绩效审计。

（四）财务审计的现场工作准则

“财务审计的现场工作准则 ”中规定了审计人员实施财务报表审计和财务相关审计时应遵循的具体要求。

（五）财务审计的报告准则

“财务审计的报告准则”中规定了审计人员实施财务审计后，表达审计意见和出具审计报告应遵循的具体要求。

（六）绩效审计的现场工作准则

“绩效审计的现场工作准则”中规定了审计人员实施经济性和效率性审计、计划项目的效果审计时应遵循的具体要求。

（七）绩效审计的报告准则

“绩效审计的报告准则”中规定了审计人员实施绩效审计后，表达审计意见和出具审计报告应遵循的具体要求。

三、我国国家审计准则

我国国家审计机关自组建以来，在维护国家财经法纪、促进提高经济效益、为宏观经济管理服务等方面发挥了积极作用。但是仍然存在着审计人员资格条件、审计作业、审计报告等一些主要环节不规范，审计质量难以保证等问题。为适应发展社会主义市场经济的需要，实现国家审计工作规范化，明确审计责任，保证审计质量，我国最高国家审计机关——审计署自 1989 年起就开始着手我国国家审计准则的制定工作。2000 年 1 月，审计署发布了《中华人民共和国国家审计基本准则》，它是对审计主体及其行为的基本规范，是承接《审计法》及其实施条例，统驭各项具体审计业务规范和审计管理规范的重要审计规章，既是指导审计机关的审计人员开展审计工作的基本准则，又是衡量和评价审计质量的基本尺度。它共有六章五十条，基本采用了国际上通用的做法，也结合了我国国家审计的具体特点。现简要介绍如下：

(一)总则

1.明确了制定国家审计基本准则的目的、内容和适用条件；

2.审计机关办理审计事项必须由合格的审计人员承担，并应当按照规定的程序和要求实施审计；

3.审计机关行使审计监督权时应保持自身的独立性。

(二)一般准则

1.一般准则是审计机关及其审计人员应当具备的资格条件和职业要求；

2.为保证审计机关和审计人员办理审计事项时保持客观公正的态度应遵循的一些具体规定，诸如不得参与被审计单位的行政或经营管理活动，回避制度，保密性要求，继续教育要求，专业技术资格考评制度，人员聘用制度等。

(三)作业准则

1.作业准则是审计机关和审计人员在审计准备和实施阶段应当遵循的行为规范；

2.明确了年度审计项目计划的确定、审计小组的成立、审计方案的编制方法与程序；

3.明确了审计通知书的送达时间和主要内容；

4.明确了审计人员进行符合性测试和实质性程序的内容和程序；

5.明确了审计人员收集审计证据的具体要求；

6.明确了审计工作底稿的编制方法和内容，以及对工作底稿进行检查和复核的要求。

(四)报告准则

1.报告准则是审计组织反映审计结果、提出审计报告以及审计机关审定审计报告时应当遵循的行为规范；

2.明确了审计机关提交审计报告的程序和时间；

3.明确了审计报告的内容；

4.明确了审计报告的复核和审定程序。

(五)处理、处罚准则

1.处理、处罚准则是审计机关对审计事项做出评价,出具审计意见书,对违反国家规定的财政收支、财务收支行为以及违反《审计法》的行为,给予处理、处罚,做出审计决定时应当遵循的行为规范;

2.明确了审计机关进行审计处理的主要程序;

3.明确了审计意见书和审计决定的主要内容;

4.明确了审计机关进行审计处理和处罚的具体形式;

5.明确了被审计单位对审计机关做出的具体行政行为不服时申请复议的程序;

6.明确了审计机关应当向本级人民政府、上一级审计机关和本级人民代表大会常务委员会提出对上一年度本级预算执行和其他财政收支的审计报告。

(六)附则

附则指出,基本准则是制定各项具体准则的依据;基本准则的解释权属审计署;基本准则从2000年1月1日起施行。

在国家审计基本准则的基础上,审计署还相继颁布了38个审计规范项目文本,这些审计规范的颁布对于实现审计工作法制化、制度化、规范化,保证审计工作质量,提高审计工作效率具有十分重要的意义。

第四节　内部审计准则

一、国际内部审计师协会内部审计准则概述

国际内部审计师协会为了提高内部审计工作的质量和效率,于1974年成立了职业准则和责任委员会,负责制定内部审计准则。该委员会认为,内部审计准则不应机械套用民间审计的准则,应有自己的侧重点,应包括三个方面:一是内部审计的职责说明;二是内部审计职业道德准则;三是内部审计实务准则,其中内部审计实务准则是核心和主要内容。1977年协会颁布了《内部审计实务准则》,其中提出了对内部审计人员开展内部审计工作的五项基本要求,它们是:

(一)独立性

内部审计师应独立于他们所审计的活动,只有内部审计师能自由地和客观地进行工作,才能做出公正和不偏不倚的决断。独立性是通过组织地位和客观性来实现的。

1.组织地位

内部审计组织的组织地位,应能足以允许其履行审计职能;内部审计师应得到高层管理部门和董事会的支持,以便取得被审计单位的合作,并能在工作中不受干扰。

2.客观性

内部审计师在进行审计工作时必须是客观的，内部审计师对审计事项做出判断时不得顺从他人，对工作成果应有真实的信心，不能做出重大的实质性让步；当内部审计师对系统控制准则提出建议或对未执行的程序进行检查时，内部审计师的客观性并未受到不利影响。

(二)业务能力

实施内部审计必须靠业务能力和应有的职业谨慎。

1.内部审计部门应将每一项审计任务分派给掌握必要的知识、技能和经过良好训练的人员，并辅以适当的监督，以利于审计工作的顺利进行。

2.内部审计师应具备执行内部审计工作所必需的知识、技能和训练，自觉遵守职业道德规范，善于处理人际关系及有效传达信息，不断接受继续教育以保持其专业能力，并在执行内审任务时，保持应有的职业谨慎。

(三)工作范围

内部审计的工作范围应包括：对本单位的内部控制制度的完善程度和有效性以及对履行职责的工作质量做出检查和评价。

内部审计师应检查财务和业务信息的可靠性和完整性，对于证实、衡量、分类和报告这些信息的方法也要进行检查；内部审计师必须检查所制定的制度，以保证本单位遵守有关政策、计划、程序、法律和条例；内部审计师还应检查资产的安全性，评价资源利用的经济性和有效性及业务经营和规划中既定目的和目标的完成情况等。

(四)审计工作的实施

审计工作应包括制订审计计划、检查和评价信息、报告结果或跟踪检查。内部审计师负责制订计划和执行审计任务，并应受到监督性的检查和批准。

1.审计计划的制订

内部审计师应对每项审计订出计划，计划应编成文件，包括目的、工作范围、被审计活动的背景资料，实施审计所必需的资料、审计方案、审计报告方式和对审计计划的批准等。

2.信息的检查和评价

内部审计师应搜集、分析、解释信息并将其编入文件，以证实审计的结果。

3.通报结果

内部审计师必须报告他们审计工作的结果。

4.跟踪

内部审计师应进行跟踪，以确认是否对报告的审计发现采取了适当的行动。

(五)内部审计部门的管理

内部审计主任应妥善管理内部审计部门，负责制定有关内部审计部门权力和责任的规定；建立健全审计计划和程序，以便履行内部审计职责；拟订发展规划，选拔和开发内审人力资源；协调同外部审计的关系，尽量减少重复劳动。此外，内部审计主任还应建立和坚持质量保证方案，以评价内部审计部门的工作。

国际内部审计师协会制定的《内部审计实务准则》是当今世界有关内部审计影响最大、

最具权威性的一部准则，该准则的颁布标志着内部审计在规范化和合理化方面都迈出了一大步。它的优点在于比较系统地确定了内部审计的目标、地位和工作范围，对内部审计人员的素质、职业道德、工作程序、继续教育等问题提出了全面要求。这对提高内部审计质量、对社会各方面理解和支持内部审计工作都具有重要意义。

二、我国内部审计准则

我国内部审计准则的制订和实施是由中国内部审计协会具体负责进行的，自 2003 年 4 月至今，已正式发布实施了《内部审计基本准则》和十几个具体准则，以后还将陆续制定若干个内部审计具体准则，进一步完善我国内部审计准则体系。

(一)内部审计准则体系

内部审计准则是内部审计职业规范体系的重要组成部分，它的制定和发布实施能促进我国内部审计事业的全面发展，更好地为社会主义市场经济服务。内部审计基本准则是内部审计准则体系的总纲，具体准则是对基本准则的具体化，是规范内部审计工作的权威性标准，是衡量审计业务质量的重要尺度。因此，建立健全内部审计准则体系，有利于内部审计人员依法行使职权，按照统一的规范开展审计工作。

截至目前，我国内部审计协会发布的内部审计准则主要有《内部审计基本准则》、《内部审计具体准则第 1 号——审计计划》、《内部审计具体准则第 2 号——审计通知书》、《内部审计具体准则第 3 号——审计证据》、《内部审计具体准则第 4 号——审计工作底稿》、《内部审计具体准则第 5 号——内部控制审计》、《内部审计具体准则第 6 号——舞弊的预防、检查与报告》、《内部审计具体准则第 7 号——审计报告》、《内部审计具体准则第 8 号——后续审计》、《内部审计具体准则第 9 号——内部审计督导》、《内部审计具体准则第 10 号——内部审计与外部审计的协调》、《内部审计具体准则第 11 号——结果沟通》、《内部审计具体准则第 12 号——遵循性审计》、《内部审计具体准则第 13 号——评价外部审计工作质量》、《内部审计具体准则第 14 号——利用外部专家服务》、《内部审计具体准则第 15 号——分析性复核》、《内部审计具体准则第 16 号——风险管理审计》、《内部审计具体准则第 17 号——重要性与审计风险》、《内部审计具体准则第 18 号——审计抽样》、《内部审计具体准则第 19 号——内部审计质量控制》和《内部审计具体准则第 20 号——人际关系》等，此外，内部审计协会还发布了两个实务指南，即《内部审计实务指南第 1 号——建设项目审计》和《内部审计实务指南第 2 号——物资采购审计》。

(二)内部审计基本准则

内部审计基本准则是内部审计准则的总纲，对内部审计活动的原则要求、审计计划与实施的基本步骤、审计报告及后续审计的基本要求以及内部审计机构管理规范等进行了规定，对内部审计具体准则、内部审计实务指南发挥着提纲挈领的作用。

1. 总则

主要说明基本准则的制定依据，内部审计的定义和基本准则的适用范围。

2.一般准则

主要是对内部审计机构和人员的基本要求。

3.作业准则

主要说明内部审计人员在内部审计全过程各个主要环节中应注意的事项和问题。

4.报告准则

主要是对审计报告的质量要求、内容、编制等进行规范。

5.内部管理准则

主要针对内部审计机构负责人提出了内部审计机构管理的基本要求。

6.附则

主要说明本准则的解释权及生效日期。

第五节 民间审计准则

进入20世纪以来,民间审计作为审计职业的一大分支迅速发展,它在机构、技术和制度等方面都不断完善,形成了一个完整的体系。40年代,美国民间审计最早提出了比较全面的审计准则,在这以后,很多国家都借鉴这一准则的结构和主要内容,建立起了比较健全的民间审计准则体系。

一、国际会计师联合会国际审计准则

国际会计师联合会国际审计准则由该联合会下设的国际审计实务委员会制定并颁布,适用于独立审计,即在对任何单位的财务资料进行独立检查时,不论这个单位是否以盈利为目的,也不论其规模大小或法定组织形式如何,只要进行这种检查是以表达意见为目的,都可以应用国际审计准则。该准则由一般准则、现场工作准则和报告准则三部分组成。

(一)一般准则

一般准则是审计人员资格条件和行为准则,主要包括:

1.审计人员应具备相应的学历、实践经验、职业培训和工作能力;

2.审计人员必须坚持超然独立的态度,在表达意见时持公正客观的态度;

3.审计人员必须具备相应的职业道德水平。

(二)现场工作准则

现场工作准则是审计人员实施审计时应遵循的准则,主要包括:

1.对规划审计计划所作的规定,包括审计计划的可行性研究、审计的工作程序、审计人员及工作的分工等;

2.对确定审计范围所作的规定,包括审核财务报表、评审内部控制制度、确定扩大或缩小审查的时间和范围等;

3.对收集审计证据所作的规定,包括收集证据的方法、重要性和风险评价、为表达审计意见提供合理依据等;

4.对实施审计所作的规定,包括实施审计的必要条件和手续、应实施的审计业务等。

(三)报告准则

报告准则是审计人员编制审计报告、表达审计意见和记录必要审计工作时应遵循的准则,主要包括:

1.对审计报告应记载事项的规定;

2.对表达审计意见的规定;

3.对补充记载事项的规定;

4.对审计报告报送对象和报送时间的规定。

二、美国民间审计准则

美国是最早制定民间审计准则的国家,早在 1947 年美国注册会计师协会就发表了《审计准则试行方案》,现行的民间审计准则是在此基础上经过多次修订和补充后于 1972 年颁布的,它由十条公认审计准则和《审计准则说明书》构成。

(一)十条公认审计准则

1.一般准则

(1)审计工作应由经过充分专业训练并精通审计实务的人员担任;

(2)审计人员执行审计工作时,须保持充分的独立性;

(3)执行审计工作及编写报告时,须保持适当的职业谨慎。

2.现场工作准则

(1)审计工作应充分计划,如有助理人员应予以适当督导;

(2)审计人员在制订审计计划时,应取得对内部控制制度的充分了解,以确定实施测试的性质、时间和范围;

(3)审计人员应通过凭证检查、观察、函证、询问,取得具有充分证明力的证据,为所审财务报表表达意见提供合理基础。

3.报告准则

(1)审计报告应说明财务报表是否符合公认会计原则;

(2)审计报告应说明本期所采用公认会计原则与前期不一致的情况;

(3)审计报告如不作任何说明,可认定财务报表信息揭示是充分、合理的;

(4)审计报告对财务报表整体表达意见,或声明不能表达意见。若不能表达整体意见,应说明原因;在任何情况下,审计人员签署审计报告时应明确说明所做检查工作的性质和承担职责的范围。

(二)《审计准则说明书》

十条公认审计准则建立起了一个对审计工作质量要求的基本框架,但它只是一个总括

性要求，比较抽象，为帮助审计人员更好地理解这些准则的含义和要求，美国注册会计师协会陆续发表了一些《审计准则说明书》，作为对十条公认审计准则的进一步阐述和解释。至1994年底，美国已发布了70多个《审计准则说明书》，它们和十条审计准则一起合称公认审计准则。

三、我国注册会计师执业准则

我国注册会计师执业准则，是对注册会计师执行审计业务所作的权威性规定，对提高注册会计师执业质量、降低审计风险、维护社会公众利益具有重要的作用。我国注册会计师执业准则的建设经历了三个阶段：一是制定执业规则阶段(1991—1993年)；二是建立准则体系阶段(1994—2003年)；三是完善与提高阶段(2004年至今)。

(一)制定注册会计师执业准则的组织

根据《中华人民共和国注册会计师法》第三十五条规定，中国注册会计师执业准则、规则由中国注册会计师协会负责拟定，财政部颁布实施。中国注册会计师执业准则的制定与实施步骤为：

1. 中国注册会计师协会成立中国注册会计师执业准则组，负责中国注册会计师执业准则的起草工作。中国注册会计师执业准则成员由注册会计师协会、会计师事务所、科研院校等方面的人员组成。

2. 财政部成立中国注册会计师执业准则中方专家咨询组，负责对中国注册会计师执业准则的制定和公布提供咨询服务，其成员由财政部聘请政府有关部门、会计师事务所、科研院校等方面的专家组成。

3. 财政部成立中国注册会计师执业准则外方专家咨询组，负责对中国注册会计师执业准则的制定与公布提供咨询服务，其成员由财政部聘请境外会计职业组织、国际会计公司、科研院校等方面的专家组成。

4. 中国注册会计师协会及各地方注册会计师协会负责贯彻实施注册会计师执业准则，并对中国注册会计师执业准则的执行情况进行监督、检查。

5. 各会计师事务所及其注册会计师和业务助理人员按照中国注册会计师执业准则的要求执行各项审计业务。

(二)注册会计师执业准则的目标与框架

1. 中国注册会计师执业准则的目标

(1)建立注册会计师执行审计业务的权威性标准，规范注册会计师执业行为，促使注册会计师恪守独立、客观、公正的基本原则，有效地发挥其鉴证和服务作用。

(2)促使各会计师事务所和注册会计师，按照统一的执业准则执行审计业务，提高业务素质和执业水平。

(3)明确注册会计师的执业责任，维护社会公共利益、投资者和其他利益关系人的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展。

(4)促进中国注册会计师执业标准与国际审计准则的协调,使中国注册会计师按照国际通行的执业标准执行审计业务。

2. 中国注册会计师执业准则的框架

(1)鉴证业务准则

鉴证业务准则由鉴证业务基本准则统领,按照鉴证业务提供的保证程度和鉴证对象的不同,分为中国注册会计师审计准则、中国注册会计师审阅准则和中国注册会计师其他鉴证业务准则。其中,审计准则是整个执业准则体系的核心。

审计准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审计业务。在提供审计服务时,注册会计师对所审计信息是否不存在重大错报提供合理保证,并以积极方式提出结论。

审阅准则用以规范注册会计师执行历史财务信息的审阅业务。在提供审阅服务时,注册会计师对所审阅信息是否不存在重大错报提供有限保证,并以消极方式提出结论。

其他鉴证业务准则用以规范注册会计师执行历史财务信息审计或审阅以外的其他鉴证业务。根据鉴证业务的性质和业务约定的要求,提供有限保证或合理保证。

(2)相关服务准则

相关服务准则用以规范注册会计师代编财务信息、执行商定程序、提供管理咨询等其他服务。在提供相关服务时,注册会计师不提供任何程度的保证。

(3)质量控制准则

质量控制准则用以规范会计师事务所在执行各类业务时应当遵守的质量控制政策和程序,是对会计师事务所质量控制提出的制度要求。

中国注册会计师业务准则体系如图 4－2 所示:

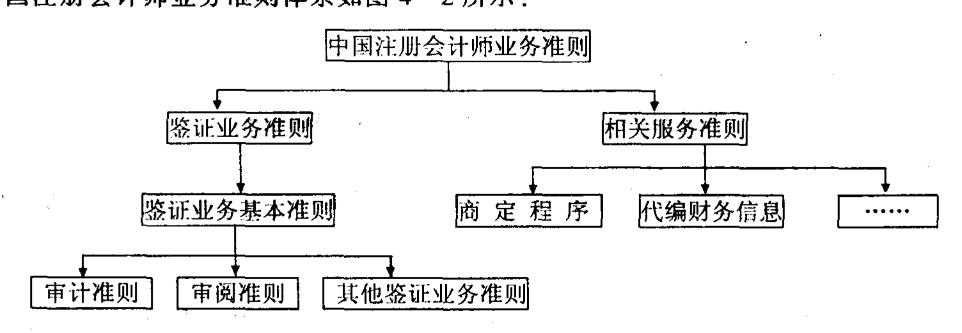


图 4－2　中国注册会计师业务准则体系

(三)注册会计师执业准则的制定与发布程序

1. 选定项目

中国注册会计师执业准则组提出审计准则备选题目,经中国注册会计师执业准则中方专家咨询组、外方专家咨询组论证,征求有关方面意见,由财政部批准确定。

2. 拟定初稿

中国注册会计师执业准则组根据确立的题目，收集、研究国外职业会计组织的执业准则，会计师事务所内部业务规范及相关资料，并进行调查研究后，起草初稿，征询专家咨询组和有关方面意见，为财政部提供征求意见稿。

3.征求意见

财政部发布征求意见稿，广泛征求各地方注册会计师协会、会计师事务所、有关部门、科研院校等单位意见。

4.修改定稿

中国注册会计师执业准则组根据征求意见稿修改意见，征询专家咨询组及有关方面意见后定稿。

5.发布实施

财政部发布中国注册会计师执业准则，中国注册会计师协会和各地方注册会计师协会贯彻实施。

(四)注册会计师执业准则的适用范围

注册会计师执业准则的适用范围为：

1.注册会计师执业准则适用于注册会计师执行审计业务的全过程。

2.注册会计师对中国境内任何单位的会计资料进行独立审计时，不论该单位是否以盈利为目的，也不论其规模大小和法定组织形式，只要审计是以发表审计意见为目的，都应应用中国注册会计师执业准则。

3.在适当情况下，注册会计师也可应用中国注册会计师执业准则执行会计咨询和会计服务业务。

(五)中国注册会计师执业准则体系的特点

1.体现了维护社会公众利益的宗旨

执业准则既规范注册会计师，又与社会公众的利益密切相关。

2.体现了国际趋同的要求

注册会计师执业准则体系在体系结构、项目构成和基本内容上实现了与国际准则的趋同。

3.体现了风险导向审计的要求

审计风险准则要求注册会计师在执行审计业务时切实贯彻风险导向审计理念，以重大错报风险的识别、评估和应对为审计主线，做到有的放矢，避免审计工作的盲目性，提高审计的效率和效果。

4.体现了强化会计师事务所质量控制的要求。

5.体现了科学、民主和公开的决策程序。

第六节 中国注册会计师鉴证业务基本准则

一、鉴证业务的定义、要素和目标

(一)鉴证业务的定义

鉴证业务基本准则是鉴证业务准则概念框架,旨在规范注册会计师执行鉴证业务,明确鉴证业务的目标和要素,确定审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则适用的鉴证业务类型。

鉴证业务是指注册会计师对鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息信任程度的业务。鉴证对象信息是按照标准对鉴证对象进行评价和计量的结果。如责任方按照会计准则和相关会计制度(标准)对其财务状况、经营成果和现金流量(鉴证对象)进行确认、计量和列报而形成的财务报表(鉴证对象信息)。

鉴证业务包括历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务。注册会计师执行历史财务信息审计业务、历史财务信息审阅业务和其他鉴证业务时,应当遵守鉴证业务基本准则以及依据该准则制定的审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则。

(二)业务要素

鉴证业务要素,是指鉴证业务的三方关系、鉴证对象、标准、证据和鉴证报告。

1. 三方关系

三方关系分别是注册会计师、责任方和预期使用者。注册会计师对由责任方负责的鉴证对象或鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息的信任程度。

2. 鉴证对象

鉴证对象具有多种不同的表现形式,如财务或非财务的业绩或状况、物理特征、系统与过程、行为等。不同的鉴证对象具有不同特征。

3. 标准

标准即用来对鉴证对象进行评价或计量的基准,当涉及列报时,还包括列报的基准。

4. 证据

获取充分、适当的证据是注册会计师提出鉴证结论的基础。

5. 鉴证报告

注册会计师应当针对鉴证对象信息(或鉴证对象)在所有重大方面是否符合适当的标准,以书面报告的形式发表能够提供一定保证程度的结论。

(三)基于责任方认定的业务和直接报告业务

鉴证业务分为基于责任方认定的业务和直接报告业务。在基于责任方认定的业务中,责任方对鉴证对象进行评价或计量,鉴证对象信息以责任方认定的形式为预期使用者获取。

如在财务报表审计中，被审计单位管理层（责任方）对财务状况、经营成果和现金流量（鉴证对象）进行确认、计量和列报（评价或计量）而形成的财务报表（鉴证对象信息）即为责任方的认定，该财务报表可为预期使用者获取，注册会计师针对财务报表出具审计报告。这种业务属于基于责任方认定的业务。

在直接报告业务中，注册会计师直接对鉴证对象进行评价或计量，或者从责任方获取对鉴证对象评价或计量的认定，而该认定无法为预期使用者获取，预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取鉴证对象信息。如在内部控制鉴证业务中，注册会计师可能无法从管理层（责任方）获取其对内部控制有效性的评价报告（责任方认定），或虽然注册会计师能够获取该报告，但预期使用者无法获取该报告，注册会计师直接对内部控制的有效性（鉴证对象）进行评价并出具鉴证报告，预期使用者只能通过阅读该鉴证报告获得内部控制有效性的信息（鉴证对象信息）。这种业务属于直接报告业务。

基于责任方认定的业务和直接报告业务的区别主要表现在以下四个方面：

1.预期使用者获取鉴证对象信息的方式不同

在基于责任方认定的业务中，预期使用者可以直接获取鉴证对象信息（责任方认定），而不一定要通过阅读鉴证报告。

在直接报告业务中，可能不存在责任方认定，即便存在，该认定也无法为预期使用者所获取。预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取有关的鉴证对象信息。

2.注册会计师提出结论的对象不同

在基于责任方认定的业务中，注册会计师提出结论的对象可能是责任方认定，也可能是鉴证对象。此类业务的逻辑顺序是：首先，责任方按照标准对鉴证对象进行评价和计量，形成责任方认定，注册会计师获取该认定；然后，注册会计师根据适当的标准对鉴证对象再次进行评价和计量，并将结果与责任方认定进行比较；最后，注册会计师针对责任方认定提出鉴证结论，或直接针对鉴证对象提出结论。

在直接报告业务中，无论责任方认定是否存在、注册会计师能否获取该认定，注册会计师在鉴证报告中都将直接对鉴证对象提出结论。

3.责任方的责任不同

在基于责任方认定的业务中，由于责任方已经将既定标准应用于鉴证对象，形成了鉴证对象信息（即责任方认定）。因此，责任方应当对鉴证对象信息负责。

责任方可能同时也要对鉴证对象负责。例如，在财务报表审计中，被审计单位管理层既要对财务报表（鉴证对象信息）负责，也要对财务状况、经营成果和现金流量（鉴证对象）负责。

在直接报告业务中，无论注册会计师是否获取了责任方认定，鉴证报告中都不体现责任方的认定，责任方仅需要对鉴证对象负责。

4.鉴证报告的内容和格式不同

在基于责任方认定的业务中，鉴证报告的引言段通常会提供责任方认定的相关信息，进

而说明其所执行的鉴证程序并提出鉴证结论。

在直接报告业务中，注册会计师直接说明鉴证对象、执行的鉴证程序并提出鉴证结论。

(四)鉴证业务的目标

鉴证业务的保证程度分为合理保证和有限保证。合理保证的保证水平要高于有限保证的保证水平。

合理保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的低水平，以此作为以积极方式提出结论的基础。如在历史财务信息审计中，要求注册会计师将审计风险降至该业务环境下可接受的低水平，对审计后的历史财务信息提供高水平保证(合理保证)，在审计报告中对历史财务信息采用积极方式提出结论。这种业务属于合理保证的鉴证业务。

有限保证的鉴证业务的目标是注册会计师将鉴证业务风险降至该业务环境下可接受的水平，以此作为以消极方式提出结论的基础。如在历史财务信息审阅中，要求注册会计师将审阅风险降至该业务环境下可接受的水平(高于历史财务信息审计可接受低水平)，对审阅后的历史财务信息提供低于高水平的保证(有限保证)，在审阅报告中对历史财务信息采用消极方式提出结论。这种业务属于有限保证的鉴证业务。

二、业务承接

(一)承接鉴证业务的条件

在接受委托前，注册会计师应当初步了解业务环境。业务环境包括业务约定事项、鉴证对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征，以及可能对鉴证业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。

在初步了解业务环境后，注册会计师应当考虑承接该业务是否符合独立性和专业胜任能力等相关职业道德规范的要求。例如，注册会计师是否独立于该项鉴证业务的委托人和责任方，是否具备与所承接的鉴证业务相适应的专业胜任能力等。

由于注册会计师并非是所有方面的专家，鉴证业务涉及的特殊知识和技能可能会超出注册会计师的能力，此时，注册会计师可以考虑利用专家的工作。例如，当鉴证对象是信息技术系统的运营情况时，注册会计师可以利用信息技术专家的工作；当鉴证对象是法律法规的遵循情况时，注册会计师可以利用法律专家的工作。

在初步了解业务环境后，只有认为符合独立性和专业胜任能力等相关职业道德规范的要求，并且拟承接的业务具备下列所有特征时，注册会计师才能将其作为鉴证业务予以承接：

1. 鉴证对象适当；

2. 使用的标准适当且预期使用者能够获取该标准；

3. 注册会计师能够获取充分、适当的证据以支持其结论；

4. 注册会计师的结论以书面报告形式表述，且表述形式与所提供的保证程度相适应；

5. 该业务具有合理的目的。如果鉴证业务的工作范围受到重大限制，或者委托人试图将注册会计师的名字和鉴证对象不适当地联系在一起，则该项业务可能不具有合理的目的。

当拟承接的业务不具备上述鉴证业务的所有特征，不能将其作为鉴证业务予以承接时，注册会计师可以提请委托人将其作为非鉴证业务（如商定程序、代编财务信息、管理咨询、税务咨询等相关服务业务），以满足预期使用者的需要。

（二）标准不适当时的处理方式

如果拟承接的鉴证业务所采用的标准不适当，注册会计师一般应当拒绝承接该项业务。但这并不是绝对的。如果某项鉴证业务采用的标准不适当，但满足下列条件之一时，注册会计师可以考虑将其作为一项新的鉴证业务：

1. 委托人能够确认鉴证对象的某个方面适用于所采用的标准，注册会计师可以针对该方面执行鉴证业务，但在鉴证报告中应当说明该报告的内容并非针对鉴证对象整体。

2. 能够选择或设计适用于鉴证对象的其他标准。

（三）已承接鉴证业务的变更

对已承接的鉴证业务，如果没有合理理由，注册会计师不应将该项业务变更为非鉴证业务，或将合理保证的鉴证业务变更为有限保证的鉴证业务。

在实务中，注册会计师一般是应委托人的要求来变更业务类型的。委托人要求变更业务类型主要有以下三方面的原因：

1. 业务环境变化影响到预期使用者的需求；

2. 预期使用者对该项业务的性质存在误解；

3. 业务范围存在限制。

上述第 1 点和第 2 点原因通常被认为是变更业务的合理理由。当业务环境变化影响到预期使用者的需求，或预期使用者对该项业务的性质存在误解时，注册会计师可以应委托人的要求，考虑同意变更该项业务。

但如果有迹象表明该变更要求与错误的、不完整的或者不能令人满意的信息有关，注册会计师不应当认为该变更是合理的。

如果没有合理的理由，注册会计师不应当同意变更业务。如果注册会计师不同意变更业务，委托人又不同意继续执行原鉴证业务，注册会计师应当考虑解除业务约定，并考虑是否有义务向有关方面（例如，委托单位董事会或股东会）说明解除业务约定的理由。

如果发生变更，注册会计师不应忽视变更前获取的证据。此外，注册会计师还需考虑变更业务对法律责任或业务约定条款的影响。如果变更业务引起业务约定条款的变更，注册会计师应当与委托人就新条款达成一致意见。

三、鉴证业务的三方关系

（一）三方关系概述

鉴证业务涉及的三方关系人包括注册会计师、责任方和预期使用者。责任方与预期使

用者可能是同一方,也可能不是同一方。

三方之间的关系是,注册会计师对由责任方负责的鉴证对象或鉴证对象信息提出结论,以增强除责任方之外的预期使用者对鉴证对象信息的信任程度。

鉴证业务以提高鉴证对象信息的可信性为主要目的。由于鉴证对象信息(或鉴证对象)是由责任方负责的,因此,注册会计师的鉴证结论主要是向除责任方之外的预期使用者提供的。在某些情况下,责任方和预期使用者可能来自同一企业,但并不意味着两者就是同一方。例如,某公司同时设有董事会和监事会,监事会需要对董事会和管理层提供的信息进行监督。

由于鉴证结论有利于提高鉴证对象信息的可信性,有可能对责任方有用,因此,在这种情况下,责任方也会成为预期使用者之一,但不是唯一的预期使用者。例如,在财务报表审计中,责任方是被审计单位的管理层,此时被审计单位的管理层便是审计报告的预期使用者之一,但同时预期使用者还包括企业的股东、债权人、监管机构等。

因此,是否存在三方关系人是判断某项业务是否属于鉴证业务的重要标准之一。如果某项业务不存在除责任方之外的其他预期使用者,那么该业务不构成一项鉴证业务。

鉴证业务还会涉及到委托人,但委托人不是单独存在的一方,委托人通常是预期使用者之一,委托人也可能由责任方担任。

(二)注册会计师

注册会计师,是指取得注册会计师证书并在会计师事务所执业的人员,有时也指其所在的会计师事务所。

如果鉴证业务涉及的特殊知识和技能超出了注册会计师的能力,注册会计师可以利用专家协助执行鉴证业务。在这种情况下,注册会计师应当确信包括专家在内的项目组整体已具备执行该项鉴证业务所需的知识和技能,并充分参与该项鉴证业务和了解专家所承担的工作。

(三)责任方

对责任方的界定与所执行鉴证业务的类型有关。责任方是指下列组织或人员:

1. 在直接报告业务中,对鉴证对象负责的组织或人员。例如,在系统鉴证业务中,注册会计师直接对系统的有效性进行评价并出具鉴证报告,该业务的鉴证对象是被鉴证单位系统的有效性,责任方是对该系统负责的组织或人员,即被鉴证单位的管理层。

2. 在基于责任方认定的业务中,对鉴证对象信息负责并可能同时对鉴证对象负责的组织或人员。例如,企业聘请注册会计师对企业管理层编制的持续经营报告进行鉴证。在该业务中,鉴证对象信息为持续经营报告,由该企业的管理层负责,企业管理层为责任方。该业务的鉴证对象为企业的持续经营状况,它同样由企业的管理层负责。再如,某政府组织聘请注册会计师对某企业的持续经营报告进行鉴证,该持续经营报告由该政府组织编制并分发给预期使用者。在该业务中,鉴证对象信息由该政府组织负责,该政府组织为责任方。该业务的鉴证对象为企业的持续经营状况,责任方即该政府组织却无须为其负责。

责任方可能是鉴证业务的委托人，也可能不是委托人。

注册会计师通常提请责任方提供书面声明，表明责任方已按照既定标准对鉴证对象进行评价或计量，无论该声明是否能为预期使用者获取。在基于责任方认定的业务中，注册会计师出具鉴证报告，责任方通常会提供有关该认定的书面声明。在直接报告业务中，当委托人与责任方不是同一方时，注册会计师可能无法获取此类书面声明。

(四)预期使用者

预期使用者是指预期使用鉴证报告的组织或人员。责任方可能是预期使用者，但不是唯一的预期使用者。

如果鉴证业务服务于特定的使用者或具有特殊目的，注册会计师可以很容易地识别预期使用者。例如，企业向银行贷款，银行要求企业提供一份与贷款项目相关的预测性财务信息审核报告，那么，银行就是该鉴证报告的预期使用者。

注册会计师可能无法识别使用鉴证报告的所有组织和人员，尤其在各种可能的预期使用者对鉴证对象存在不同的利益需求时。此时，预期使用者主要是指那些与鉴证对象有重要和共同利益的主要利益相关者，例如，在上市公司财务报表审计中，预期使用者主要是指上市公司的股东。注册会计师应当根据法律法规的规定或与委托人签订的协议识别预期使用者。

在可行的情况下，鉴证报告的收件人应当明确为所有的预期使用者。需要说明的是，虽然鉴证报告的收件人应当尽可能地明确为所有的预期使用者，但在实务中往往很难做到这一点。原因很简单，有时鉴证报告并不向某些特定组织或人员提供，但这些组织或人员也有可能使用鉴证报告。例如，注册会计师为上市公司提供财务报表审计服务，其审计报告的收件人为“××股份有限公司全体股东”，但除了股东之外，公司债权人、证券监管机构等显然也是预期使用者。

四、鉴证对象

(一)鉴证对象与鉴证对象信息的形式

在注册会计师提供的鉴证业务中，存在多种不同类型的鉴证对象，相应地，鉴证对象信息也具有多种不同的形式。鉴证对象与鉴证对象信息具有多种形式，主要包括：

1. 当鉴证对象为财务业绩或状况时(如历史或预测的财务状况、经营成果和现金流量)，鉴证对象信息是财务报表；

2. 当鉴证对象为非财务业绩或状况时(如企业的运营情况)，鉴证对象信息可能是反映效率或效果的关键指标；

3. 当鉴证对象为物理特征时(如设备的生产能力)，鉴证对象信息可能是有关鉴证对象物理特征的说明文件；

4. 当鉴证对象为某种系统和过程时(如企业的内部控制或信息技术系统)，鉴证对象信息可能是关于其有效性的认定；

5. 当鉴证对象为一种行为时(如遵守法律法规的情况),鉴证对象可能是对法律法规遵守情况或执行效果的声明。

(二)鉴证对象特征

鉴证对象具有不同的特征,可能表现为定性或定量、客观或主观、历史或预测、时点或期间。这些特征将对下列方面产生影响:

1. 按照标准对鉴证对象进行评价或计量的准确性;

2. 证据的说服力。

例如,当鉴证对象为遵守法规的情况时,它的特征是定性的;当鉴证对象为企业的财务业绩或状况时,它的特征就是定量的。当鉴证对象为企业未来的盈利能力时,它的特征是主观的、预测的;当鉴证对象为企业的历史财务状况时,它的特征就是客观的、历史的。当鉴证对象为企业注册资本的实收情况时,它的特征是时点的;当鉴证对象为企业内部控制过程时,它的特征就是期间的。

通常,如果鉴证对象的特征表现为定量的、客观的、历史的或时点的,评价和计量的准确性相对较高,注册会计师获取证据的说服力相对较强,相应地,对鉴证对象信息提供的保证程度也较高。

(三)适当的鉴证对象应当具备的条件

鉴证对象是否适当是注册会计师能否将一项业务作为鉴证业务予以承接的前提条件。适当的鉴证对象应当同时具备下列条件:

1. 鉴证对象可以识别;

2. 不同的组织或人员对鉴证对象按照既定标准进行评价或计量的结果合理一致;

3. 注册会计师能够收集与鉴证对象有关的信息,获取充分、适当的证据,以支持其提出适当的鉴证结论。

不适当的鉴证对象可能会误导预期使用者。如果注册会计师在承接业务后发现鉴证对象不适当,应当视其重大与广泛程度,出具保留结论或否定结论的报告。

不适当的鉴证对象还可能造成工作范围受到限制。如果注册会计师在承接业务后发现鉴证对象不适当,应当视工作范围受到限制的重大与广泛程度,出具保留结论或无法提出结论的报告。

在适当的情况下,注册会计师可以考虑解除业务约定。

五、标准

(一)标准的定义

标准是指用于评价或计量鉴证对象的基准,当涉及列报时,还包括列报的基准(列报包括披露)。

标准是鉴证业务中不可或缺的一项要素。运用职业判断对鉴证对象做出评价或计量,离不开适当的标准。如果没有适当的标准提供指引,任何个人的解释甚至误解都可能对结

论产生影响，这样一来，结论必然缺乏可信性。

需要指出的是，对同一鉴证对象进行评价或计量并不一定要选择同一个标准。例如，要评价消费者满意度这一鉴证对象，某些责任方或注册会计师可能会以消费者投诉的次数作为衡量标准；而另外的一些责任方或注册会计师可能会选择消费者在初始购买后的三个月内重复购买的数量作为衡量的标准。

(二)标准的类型

标准可以是正式的规定，如编制财务报表所使用的会计准则和相关会计制度；也可以是某些非正式的规定，如单位内部制定的行为准则或确定的绩效水平。

正式的规定通常是一些“既定的”标准，是由法律法规规定的，或是由政府主管部门或国家认可的专业团体依照公开、适当的程序发布的。

非正式的规定通常是一些“专门制定的”标准，是针对具体的业务项目“量身定做”的，包括企业内部制定的行为准则、确定的绩效水平或商定的行为要求等。

标准的类型不同，注册会计师在评价标准是否适合于具体的鉴证业务时，所关注的重点也不同。

(三)适当的标准应当具备的特征

注册会计师在运用职业判断对鉴证对象做出合理一致的评价或计量时，需要有适当的标准。标准是否适当、是否适用于具体的鉴证业务同样离不开注册会计师的职业判断。如果使用的标准不适当或不适用于具体业务，发表的鉴证结论便毫无意义。

适当的标准应当具备下列所有特征：

1.相关性

相关的标准有助于得出结论，便于预期使用者做出决策。

2.完整性

完整的标准不应忽略业务环境中可能影响得出结论的相关因素，当涉及列报时，还包括列报的基准。

3.可靠性

可靠的标准能够使能力相近的注册会计师在相似的业务环境中，对鉴证对象做出合理一致的评价或计量。

4.中立性

中立的标准有助于得出无偏向的结论。

5.可理解性

可理解的标准有助于得出清晰、易于理解、不会产生重大歧义的结论。

注册会计师基于自身的预期、判断和个人经验对鉴证对象进行的评价和计量，不构成适当的标准。

(四)评价标准的适当性

注册会计师应当考虑运用于具体业务的标准是否具备上述特征，以评价该标准对此项

业务的适用性。在具体鉴证业务中,注册会计师在评价标准各项特征的相对重要程度时,需要运用职业判断。

标准可能是由法律法规规定的,或由政府主管部门或国家认可的专业团体依照公开、适当的程序发布的,也可能是专门制定的。采用标准的类型不同,注册会计师为评价该标准对于具体鉴证业务的适用性所需执行的工作也不同。

对于公开发布的标准,注册会计师通常不需要对标准的"适当性"进行评价,而只需评价该标准对具体业务的"适用性"。

对于专门制定的标准,注册会计师首先要对这些标准本身的"适当性"加以评价;否则,注册会计师连自己所用的"尺子"是否适当都无法判断,又如何用这把"尺子"去"度量"要发表意见的鉴证对象。

(五)预期使用者获取标准的方式

标准应当能够为预期使用者获取,以使预期使用者了解鉴证对象的评价或计量过程。标准可以通过下列方式供预期使用者获取:

1.公开发布;

2.在陈述鉴证对象信息时以明确的方式表述;

3.在鉴证报告中以明确的方式表述;

4.常识理解,如计量时间的标准是小时或分钟。

如果确定的标准仅能为特定的预期使用者获取,或仅与特定目的相关,如行业协会发布的标准可能仅能为本行业内部的预期使用者获取,合同条款仅能为合同双方获取,且仅适用于合同约定事项,在这种情况下,鉴证报告的使用也应限于这些特定的预期使用者或特定目的。

六、证据

(一)总体要求

注册会计师应当以职业怀疑态度来计划和执行鉴证业务,获取有关鉴证对象信息是否不存在重大错报的充分、适当的证据。在计划和执行鉴证业务时,注册会计师保持职业怀疑态度十分必要。因为,它有助于降低注册会计师忽视异常情况的风险,有助于降低注册会计师在确定鉴证程序的性质、时间、范围及评价由此得出的结论时采用错误假设的风险,有助于避免注册会计师根据有限的测试范围过度推断总体实际情况的风险。

注册会计师应当及时对制定的计划、实施的程序、获取的相关证据以及得出的结论做出记录。在计划和执行鉴证业务,尤其在确定证据收集程序的性质、时间和范围时,应当考虑重要性、鉴证业务风险以及可获取证据的数量和质量。

(二)职业怀疑态度

职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性,并对相互矛盾的证据,以及引起对文件记录或责任方提供的信息的可靠性产生怀疑的证据保持警觉。

职业怀疑态度代表的是注册会计师执业时的一种精神状态,它有助于降低注册会计师在执业过程中可能遇到的风险。这些风险通常包括:忽略了可疑的情况;在决定证据收集程序的性质、时间和范围时使用了不恰当的假设;对证据进行了不恰当的评价等。

如果在执行业务过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动,注册会计师应当做进一步调查,包括直接向第三方询证,或考虑利用专家的工作,以评价文件记录的真伪。

(三)证据的充分性和适当性

1.证据的充分性

证据的充分性是对证据数量的衡量,主要与注册会计师确定的样本量有关。

2.证据的适当性

证据的适当性是对证据质量的衡量,即证据的相关性和可靠性。

尽管证据的充分性和适当性相关,但如果证据的质量存在缺陷,注册会计师仅靠获取更多的证据可能无法弥补其质量上的缺陷。

(四)重要性

在确定证据收集程序的性质、时间和范围,评估鉴证对象信息是否不存在错报时,注册会计师应当考虑重要性。

(五)鉴证业务风险

鉴证业务风险是指在鉴证对象信息存在重大错报的情况下,注册会计师提出不恰当结论的可能性。

(六)证据收集程序的性质、时间和范围

证据收集程序的性质、时间和范围因具体业务的不同而不同。本部分内容将在第六章详细叙述。

(七)可获取证据的数量和质量

1.影响可获取证据的数量和质量的因素

(1)鉴证对象和鉴证对象信息的特征

例如,鉴证对象信息是预测性的而非历史性的,预计可获取证据的客观性就比较弱。

(2)业务环境中除鉴证对象特征以外的其他事项

例如,注册会计师接受委托的时间和要求出具鉴证报告的时间相距较近,预计可获取的证据相对就较少;被鉴证单位内部资料的保管政策、责任方对鉴证业务施加的限制等也可能会使注册会计师无法获取原本认为可以获取的证据。

2.注册会计师工作范围受到重大限制时的处理

对任何类型的鉴证业务,如果下列情形对注册会计师的工作范围构成重大限制,阻碍注册会计师获取所需要的证据,注册会计师提出无保留结论是不恰当的。

(1)客观环境阻碍注册会计师获取所需要的证据,无法将鉴证业务风险降至适当水平;

(2)责任方或委托人施加限制,阻碍注册会计师获取所需要的证据,无法将鉴证业务风

险降至适当水平。

注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度，出具保留结论或无法提出结论的报告。在适当的情况下，注册会计师还可以考虑解除业务约定。

（八）记录

1.记录重大事项

注册会计师应当记录重大事项，以提供证据支持鉴证报告，并证明其已按照鉴证业务准则的规定执行业务。

至于某一事项是否属于重大事项，需要注册会计师根据具体情况进行判断。重大事项通常包括：

（1）引起特别风险的事项；

（2）实施鉴证程序的结果，该结果表明鉴证对象信息可能存在重大错报，或需要修正以前对重大错报风险的评估和针对这些风险拟采取的应对措施；

（3）导致注册会计师难以实施必要程序的情形；

（4）导致提出非无保留结论的事项。

对需要运用职业判断的所有重大事项，注册会计师应当记录推理过程和相关结论。如果对某些事项难以进行判断，注册会计师还应当记录得出结论时已知悉的有关事实。

2.编制和保存工作底稿

注册会计师应当将鉴证过程中考虑的所有重大事项记录于工作底稿。在运用职业判断确定工作底稿的编制和保存范围时，注册会计师应当考虑，使未曾接触该项鉴证业务的有经验的专业人士了解实施的鉴证程序，以及做出重大决策的依据。

七、鉴证报告

（一）出具鉴证报告的总体要求

注册会计师应当出具含有鉴证结论的书面报告，该鉴证结论应当说明注册会计师就鉴证对象信息获取的保证。注册会计师应当考虑其他报告责任。包括在适当时与治理层沟通。

注册会计师应当考虑就执行业务过程中注意到的与治理层责任相关的事项及与治理层沟通的适当性。“与治理层责任相关的事项”是指在鉴证业务中发现的，与治理层相关并且重大的事项。相关事项仅包括执行鉴证业务过程中引起注册会计师注意的事项。如果委托人并非责任方，注册会计师直接与责任方或责任方的治理层沟通可能是不适当的。

（二）鉴证结论的两种表述形式

在基于责任方认定的业务中，注册会计师的鉴证结论可以采用下列两种表述形式：

1.明确提及责任方认定，如“我们认为，责任方做出的‘根据××标准，内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

2.直接提及鉴证对象和标准，如“我们认为，根据××标准，内部控制在所有重大方面是

有效的”。

在直接报告业务中，注册会计师应当明确提及鉴证对象和标准。

在基于责任方认定的业务中，由于可以获取责任方认定，注册会计师是针对鉴证对象信息进行评价并出具报告的，鉴证对象信息也可以以责任方认定的形式为预期使用者所获取，注册会计师在鉴证报告中显然可以明确提及责任方认定。另外，直接提及鉴证对象和标准，也不会给预期使用者带来误解。因此，注册会计师的鉴证结论采用上面的第 1 种和第 2 种表述形式均可。如果决定采用第 1 种表述形式，即在鉴证结论中提及责任方认定，注册会计师可以将该认定附于鉴证报告后，在鉴证报告中引述该认定或指明预期使用者能够从何处获取该认定。

在直接报告业务中，注册会计师可能无法从责任方获取其对鉴证对象评价或计量的认定。即便可以获取这种认定，该认定也无法为预期使用者获取，预期使用者只能通过阅读鉴证报告获取鉴证对象信息。很显然，在直接报告业务中，提及责任方认定没有意义。因此，注册会计师应当直接对鉴证对象进行评价并出具鉴证报告，明确提及鉴证对象和标准，鉴证结论只能采用上述第 2 种表述形式。

(三)提出鉴证结论的积极方式和消极方式

提出鉴证结论的方式有两种——积极方式和消极方式，它们分别适用于合理保证的鉴证业务和有限保证的鉴证业务。区分两种鉴证结论提出方式，有助于向预期使用者传达不同业务的保证程度存在差异这一事实，以积极方式提出结论提供的保证水平高于以消极方式提出结论提供的保证水平。

在合理保证的鉴证业务中，注册会计师应当以积极方式提出结论，如“我们认为，根据××标准，内部控制在所有重大方面是有效的”或“我们认为，责任方做出的‘根据××标准，内部控制在所有重大方面是有效的’这一认定是公允的”。

在有限保证的鉴证业务中，注册会计师应当以消极方式提出结论，如“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，根据××标准，××系统在任何重大方面是无效的”或“基于本报告所述的工作，我们没有注意到任何事项使我们相信，责任方做出的‘根据××标准，××系统在所有重大方面是有效的’这一认定是不公允的”。

(四)注册会计师不能出具无保留结论报告的情况

1. 工作范围受到限制

工作范围受到限制可能导致注册会计师无法获取必要的证据以便将鉴证业务风险降至适当水平。对任何类型的鉴证业务，如果注册会计师的工作范围受到限制，注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度，出具保留结论或无法提出结论的报告。在某些情况下，注册会计师应当考虑解除业务约定。

2. 责任方认定未在所有重大方面做出公允表达

如果注册会计师的结论提及责任方的认定，且该认定未在所有重大方面做出公允表达，注册会计师应当视其影响的重大与广泛程度，出具保留结论或否定结论的报告。

3.鉴证对象信息存在重大错报

如果注册会计师的结论直接提及鉴证对象和标准,且鉴证对象信息存在重大错报,注册会计师应当视其影响的重大与广泛程度,出具保留结论或否定结论的报告。

4.标准或鉴证对象不适当

标准或鉴证对象不适当可能会误导预期使用者。在承接业务后,如果发现标准或鉴证对象不适当,可能误导预期使用者,注册会计师应当视其重大与广泛程度,出具保留结论或否定结论的报告。

标准或鉴证对象不适当还可能造成注册会计师的工作范围受到限制。在承接业务后,如果发现标准或鉴证对象不适当,造成工作范围受到限制,注册会计师应当视受到限制的重大与广泛程度,出具保留结论或无法提出结论的报告。

在某些情况下,注册会计师应当考虑解除业务约定。

(五)注册会计师姓名的使用

当注册会计师针对鉴证对象信息出具报告,或同意将其姓名与鉴证对象联系在一起时,则注册会计师与该鉴证对象发生了关联。

如果获知他人不恰当地将其姓名与鉴证对象相关联,注册会计师应当要求停止这种行为,并考虑采取其他必要的措施,包括将不恰当使用注册会计师姓名这一情况告知所有已知的使用者或征询法律意见。

第七节　会计师事务所业务质量控制准则

一、质量控制制度的目的和要素

(一)质量控制制度的目的

会计师事务所业务质量准则旨在规范会计师事务所的业务质量控制,明确会计师事务所及其人员的质量控制责任,适用于会计师事务所执行历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务及相关服务业务。

会计师事务所应当根据其业务质量控制准则,制定质量控制制度,以合理保证:

1.会计师事务所及其人员遵守法律法规、职业道德规范以及审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务准则的规定;

2.会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

项目负责人,是指会计师事务所中负责某项业务及其执行,并代表会计师事务所在业务报告上签字的主任会计师或经授权签字的注册会计师。

(二)质量控制制度的要素

会计师事务所的质量控制制度应当包括针对下列七项要素而制定的政策和程序:

1.对业务质量承担的领导责任；

2.职业道德规范；

3.客户关系和具体业务的接受与保持；

4.人力资源；

5.业务执行；

6.业务工作底稿；

7.监控。

会计师事务所应当将质量控制政策和程序形成书面文件，并传达到全体人员。在记录和传达时，应清楚地描述质量控制政策和程序及其拟实现的目标，包括用适当信息指明每个人都负有各自的质量责任，并被期望遵守这些政策和程序。

二、对业务质量承担的领导责任

（一）对主任会计师的总体要求

主任会计师可针对下列方面制定政策和程序，以适当履行对质量控制制度承担的责任：

1.在会计师事务所内部形成以质量为导向的文化；

2.会计师事务所各级管理层树立质量至上的意识，通过言传身教发挥示范作用；

3.合理保证会计师事务所及人员遵守职业道德规范；

4.在考虑客户诚信、自身专业胜任能力和能否遵守职业道德规范等的基础上，接受或保持客户关系和具体业务；

5.合理保证拥有足够的、具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员；

6.合理保证按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，如计划、执行、督导、复核、记录和报告业务；

7.能够及时将业务工作底稿归档和按照规定期限与要求保管业务工作底稿，并对其内容保密，以保证其安全性和完整性，以及使用与检索的合规性和便利性；

8.合理保证质量控制制度中的政策和程序相关、适当，并正在有效运行。

（二）行动示范和信息传达

会计师事务所培育以质量为导向的内部文化，就是要在会计师事务所内形成和传播质量至上的内部文化。内部质量文化能否形成，有赖于会计师事务所各级管理层的努力。

为此，会计师事务所的领导层及其做出的示范对会计师事务所的内部文化有重大影响。会计师事务所各级管理层应当通过清晰、一致及经常的行动示范和信息传达，强调质量控制政策和程序的重要性以及下列要求：

1.按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行工作；

2.根据具体情况出具恰当的报告。

（三）树立质量至上的意识

会计师事务所的领导层应当树立质量至上的意识。会计师事务所应当通过下列措施实

现质量控制的目标：

1.合理确定管理责任，以避免重商业利益轻业务质量；

2.建立以质量为导向的业绩评价、薪酬及晋升的政策和程序；

3.投入足够的资源制定和执行质量控制政策和程序，并形成相关文件记录。

会计师事务所的领导层必须首先认识到，其经营策略应当满足会计师事务所执行所有业务都要保证质量这一前提条件。会计师事务所针对员工设计的有关业绩评价、薪酬及晋升(包括激励制度)的政策和程序，应当表明会计师事务所最重视的是质量，以形成正确的行为导向。制定和执行质量控制政策及程序需要花费一定的成本，会计师事务所应当投入足够的资源制定(包括修订)和执行质量控制政策及程序，并形成相关文件记录，这对于实现质量控制目标也有着直接的重大影响。

(四)委派质量控制制度运作人员

会计师事务所主任会计师对质量控制制度承担最终责任，为保证质量控制制度的具体运作效果，主任会计师必须委派适当的人员并授予其必要的权限，以帮助主任会计师正确履行其职责。为此，受会计师事务所主任会计师委派承担质量控制制度运作责任的人员，应当具有足够、适当的经验和能力以及必要的权限以履行其责任。

要求承担质量控制制度运作责任的人员具有足够、适当的经验和能力，是为了使其能够识别和了解质量控制问题；要求具有必要的权限，是为了保证其能够实施质量控制政策和程序。

三、职业道德规范

(一)遵守职业道德规范的总体要求

会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证会计师事务所及其人员遵守职业道德规范。会计师事务所及其人员执行任何类型的业务，都应当遵守职业道德规范所要求的客观、公正原则，保持专业胜任能力和应有的关注，并对执业过程中获知的信息保密。

这里所说的遵守职业道德规范，不仅包括遵守职业道德的基本原则，如客观、公正、专业胜任能力和应有的关注、保密等，还包括遵守有关职业道德的具体规定。会计师事务所如不能合理保证职业道德规范得到遵守，就无法保证业务质量。值得说明的是，执行鉴证业务还应当遵守独立性要求。

(二)遵守职业道德规范的具体措施

会计师事务所制定的政策和程序应当强调遵守职业道德规范的重要性，并通过必要的途径予以强化。这些途径有：

1.会计师事务所领导层的示范

领导层应在会计师事务所内形成重视职业道德规范的氛围，并将相关政策和程序传达给会计师事务所员工。例如，领导层可通过电子邮件、信件和记录等，在专业发展会议上或在客户关系和具体业务的接受与续约以及业务执行过程中，强调客观、公正等职业道德基本

原则。

2.教育和培训

会计师事务所应向所有人员提供适用的专业文献和法律文献,并告知希望他们熟悉这些文献。会计师事务所还应要求所有人员定期接受职业道德培训,这种培训既可涵盖会计师事务所有关职业道德规范的政策和程序,也可涵盖所有适用的法律法规中有关职业道德的要求。

3.监控

会计师事务所可以通过定期检查,监督会计师事务所有关职业道德规范的政策和程序设计是否合理,运行是否有效,并采取适当行动,改进其设计和解决运行中存在的问题。

4.对违反职业道德规范行为的处理

会计师事务所应当制定处理违反职业道德规范行为的政策和程序,指出违反职业道德规范的后果,并据此对违反职业道德规范的个人及时进行处理。会计师事务所可以为每位员工建立职业道德档案,记录个人违反职业道德规范的行为及其处理结果。

这里强调遵守职业道德规范的重要性,主要是指强调遵守职业道德的基本原则和具体规定的重要性。对违反职业道德规范行为的处理,主要是指对违反这些基本原则和具体规定的行为的处理过程及结果。

(三)满足独立性要求

1.总体要求

会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证会计师事务所及其人员,包括聘用的专家和其他需要满足独立性要求的人员,保持职业道德规范要求的独立性。

2.具体要求

会计师事务所内部不同层级人员之间相互沟通信息有着重要的作用。为此,会计师事务所制定的政策和程序应当要求:

(1)项目负责人向会计师事务所提供与客户委托业务相关的信息,以使会计师事务所能够评价这些信息对保持独立性的总体影响。

(2)会计师事务所人员及时向会计师事务所报告对独立性造成威胁的情况和关系,以便会计师事务所采取适当行动。

(3)会计师事务所收集相关信息,并向适当人员传达。例如,会计师事务所可以编制并保留禁止本所人员与之有商业关系的客户清单,并将清单信息传达给相关人员,以便其评价独立性。会计师事务所还应将清单的任何变更及时告知会计师事务所人员。

会计师事务所应当重视及时向适当人员传达收集的相关信息,以帮助其满足独立性要求。

会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证能够获知违反独立性要求的情况,并采取适当行动予以解决。

这些政策和程序应当包括下列要求:

(1)所有应当保持独立性的人员，将注意到的违反独立性要求的情况立即告知会计师事务所；

(2)会计师事务所将已识别的违反这些政策和程序的情况，立即传达给需要与会计师事务所共同处理这些情况的项目负责人，以及需要采取适当行动的会计师事务所内部其他相关人员和受独立性要求约束的人员；

(3)项目负责人、会计师事务所内部的其他相关人员，以及需要保持独立性的其他人员，在必要时，立即向会计师事务所告知他们为解决有关问题采取的行动，以便会计师事务所能够决定是否应当采取进一步的行动。

会计师事务所一旦获知违反独立性政策和程序的情况，应当立即将相关信息告知有关项目负责人和会计师事务所的其他适当人员，如认为必要，还应当立即告知会计师事务所聘用的专家和关联会计师事务所的人员，以便他们采取适当的行动。

3. 获取书面确认函

会计师事务所应当每年至少一次向所有受独立性要求约束的人员获取其遵守独立性政策和程序的书面确认函。

当有其他会计师事务所参与执行部分业务时，会计师事务所也可以考虑向其获取有关独立性的书面确认函。

这对于督促所有受独立性要求约束的人员遵守独立性政策和程序有一定的积极作用。书面确认函既可以是纸质的，也可以是电子形式的。通过获取确认函以及针对违反独立性的信息采取适当的行动，会计师事务所可以表明，其强调保持独立性的重要性，并使保持独立性的问题清楚地展示在会计师事务所人员面前。

4. 防范关系密切的威胁

长期由同一个高级人员执行某项鉴证业务可能造成的亲密关系对独立性会产生威胁，为此，会计师事务所应当制定下列政策和程序，以防范同一高级人员由于长期执行某一客户的鉴证业务可能对独立性造成的威胁：

(1)建立适当的标准，以便确定是否需要采取防护措施，将由于关系密切造成的威胁降至可接受的水平；

(2)对所有的上市公司财务报表审计，按照法律法规的规定定期轮换项目负责人。

会计师事务所在建立适当的标准时，应当考虑下列事项：

(1)鉴证业务的性质，包括涉及公众利益的范围；

(2)高级管理人员提供该项鉴证业务的服务年限。

这里的防护措施包括轮换高级人员或要求进行项目质量控制复核。

由于上市公司财务报表涉及公众利益的范围大，因此，对所有的上市公司财务报表审计，会计师事务所应当按照我国相关法律法规的规定，定期轮换项目负责人。

四、客户关系和具体业务的接受与保持

(一)接受与保持客户关系和具体业务的总体要求

会计师事务所应当制定有关客户关系和具体业务接受与保持的政策和程序,以合理保证只有在下列情况下,才能接受或保持客户关系和具体业务:

1.已考虑客户的诚信,没有信息表明客户缺乏诚信;

2.具有执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源;

3.能够遵守职业道德规范。

在接受新客户的业务前,或决定是否保持现有业务或考虑接受现有客户的新业务时,会计师事务所应当根据具体情况获取上述信息。当识别出问题而又决定接受或保持客户关系或具体业务时,会计师事务所应当记录问题如何得到解决。

(二)考虑客户的诚信情况

1.考虑的主要事项

针对有关客户的诚信,会计师事务所应当考虑下列主要事项:

(1)客户主要股东、关键管理人员、关联方及治理层的身份和商业信誉;

(2)客户的经营性质;

(3)客户主要股东、关键管理人员及治理层对内部控制环境和会计准则等的态度;

(4)客户是否过分考虑将会计师事务所的收费维持在尽可能低的水平;

(5)工作范围受到不适当限制的迹象;

(6)客户可能涉嫌洗钱或其他刑事犯罪行为的迹象;

(7)变更会计师事务所的原因。

2.获取相关信息的途径

会计师事务所在评价客户诚信情况时,可以通过下列途径,获取与客户诚信相关的信息:

(1)与为客户提供专业会计服务的现任或前任人员进行沟通,并与其讨论。这种沟通包括询问是否存在与客户意见不一致的事项及该事项的性质,客户是否有人为地、错误地影响注册会计师出具恰当的报告的情形及其证据等。

(2)向会计师事务所其他人员、监管机构、金融机构、法律顾问和客户的同行等第三方询问。询问可以涵盖客户管理层对于遵守法律法规要求的态度。

(3)从相关数据库中搜索客户的背景信息。例如,通过客户的年报、中期财务报表、向监管机构提交的报告等,获取相关信息。

如果通过上述途径无法充分获取与客户相关的信息,或这些信息可能显示客户不够诚信,会计师事务所应当评估其对业务风险的影响。如认为必要,会计师事务所可以考虑利用调查机构对客户的经营情况、管理人员及其他有问题的人员进行背景检查,并评价获取的与客户诚信相关的信息。

会计师事务所对客户诚信的了解程度,通常将随着与该客户关系的持续发展而增加。

(三)考虑是否具备执行业务必要的素质、专业胜任能力、时间和资源

会计师事务所在接受新业务前,还必须评价自身的执业能力,不得承接不能胜任和无法完成的业务。因此,在确定是否具有接受新业务所需的必要素质、专业胜任能力、时间和资源时,会计师事务所应当考虑下列事项,以评价新业务的特定要求和所有相关级别的现有人员的基本情况:

1.会计师事务所人员是否熟悉相关行业或业务对象;

2.会计师事务所人员是否具有执行类似业务的经验,或是否具备有效获取必要技能和知识的能力;

3.会计师事务所是否拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力的人员;

4.在需要时,是否能够得到专家的帮助;

5.如果需要项目质量控制复核,是否具备(或者能够聘请到)符合标准和资格要求的项目质量控制复核人员;

6.会计师事务所是否能够在提交报告的最后期限内完成业务。

如果决定接受或保持客户关系和具体业务,会计师事务所应与客户就相关问题达成一致理解,并形成书面业务约定书,将对业务的性质、范围和局限性产生误解的风险降至最低。

(四)考虑能否遵守职业道德规范

在确定是否接受新业务时,会计师事务所还应当考虑接受该业务是否会导致现实或潜在的利益冲突。

如果识别出潜在的利益冲突,会计师事务所应当考虑接受该业务是否适当。

(五)考虑其他事项的影响

1.考虑本期或以前业务执行过程中发现的重大事项的影响

在确定是否保持客户关系时,会计师事务所应当考虑在本期或以前业务执行过程中发现的重大事项,及其对保持客户关系可能造成的影响。

2.考虑接受业务后获知重要信息的影响

会计师事务所在接受业务后可能获知了某项信息,而该信息若在接受业务前获知,可能导致会计师事务所拒绝该项业务。在这种情况下,会计师事务所应当按照规定,制定相应的政策和程序。

会计师事务所针对这种情况制定的政策和程序,应当包括下列内容:

(1)适用于该业务环境的法律责任,包括是否要求会计师事务所向委托人报告或在某些情况下向监管机构报告;

(2)解除该项业务约定,或同时解除该项业务约定及其客户关系的可能性。

3.解除业务约定或客户关系时的考虑

会计师事务所针对解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系制定的政策和程序应当包括下列要求:

(1)与客户适当级别的管理层和治理层讨论会计师事务所根据有关事实和情况可能采取的适当行动；

(2)如果确定解除业务约定或同时解除业务约定及其客户关系是适当的，会计师事务所应当就解除的情况及原因，与客户适当级别的管理层和治理层讨论；

(3)考虑是否存在法律法规的规定，要求会计师事务所应当保持现有的客户关系，或向监管机构报告解除的情况及原因；

(4)记录重大事项及其咨询情况、咨询结论和得出结论的依据。

五、人力资源

(一)人力资源管理的总体要求

会计师事务所应当制定政策和程序，合理保证拥有足够的具有必要素质和专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员，以使会计师事务所和项目负责人能够按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，并根据具体情况出具恰当的报告。

(二)人力资源管理的要素

会计师事务所制定的人力资源政策和程序应当解决下列人事问题：

1.招聘；

2.业绩评价；

3.人员素质；

4.专业胜任能力；

5.职业发展；

6.晋升；

7.薪酬；

8.人员需求预测。

解决人员需求预测问题有助于会计师事务所确定完成其业务所需要人员的数量和素质。

(三)招聘

招聘是人力资源管理的首要环节，为此，会计师事务所应当制定招聘程序，以选择正直的、通过发展能够具备执行业务所需的必要素质和专业胜任能力的人员。

在实务中，会计师事务所通常指定人事管理部门或其他有资格的人员，负责定期或不定期地评价总体人员需求，并根据现有人员的数量及层次结构、现有客户数、业务量、业务结构、预期业务增长率、人员流动率和晋升变化等因素，确定招聘目标和方案。会计师事务所应对负责招聘的人员进行必要的培训，使其熟悉招聘政策和程序，了解各层次的人员需求，掌握评价专业胜任能力和道德品行等标准，以便将合格人员招聘进入会计师事务所。

在招聘有经验的从业人员尤其是招聘高级业务人员时，会计师事务所可执行额外的程序。例如，进行背景检查，询问是否存在未决的法律问题等。

（四）人员素质、专业胜任能力和职业发展

由于执业环境和工作要求在不断发生变化，会计师事务所应当采取措施确保人员持续保持必要的素质和专业胜任能力。会计师事务所可以通过下列途径提高人员素质和专业胜任能力：

1.职业教育；

2.职业发展，包括培训；

3.工作经验；

4.由经验更丰富的员工提供辅导。

会计师事务所应当在人力资源政策和程序中强调对各级别人员进行继续培训的重要性，并提供必要的培训资源和帮助，以使人员能够发展和保持必要的素质和专业胜任能力。

由于会计师事务所人员持续的专业胜任能力，在很大程度上取决于继续职业发展的适当水平，因此，会计师事务所应当合理制定人力资源政策和程序，包括制定员工职业教育计划（例如，鼓励员工在职学习深造等）和后续教育计划，提供最新的与执业相关的法律法规信息和其他学习资料，结合执业中遇到的问题进行培训和提供辅导，鼓励员工参加行业协会和有关机构组织的培训等。

如果不具备内部技术和培训资源或基于其他原因，会计师事务所可以利用具有适当资格的外部人员。

（五）业绩评价、薪酬和晋升

业绩评价、薪酬和晋升是事关每个人员切身利益的重大问题，为此，会计师事务所应当制定业绩评价、薪酬及晋升程序，对发展和保持专业胜任能力并遵守职业道德规范的人员给予应有的肯定和奖励。

会计师事务所制定的业绩评价、薪酬及晋升程序应当强调：

1.使人员知晓会计师事务所对业绩和遵守职业道德规范的期望；

2.向人员提供业绩、工作进步及职业发展方面的评价和咨询；

3.帮助人员了解提高业务质量及遵守职业道德规范是晋升更高职位的主要途径，而不遵守会计师事务所的政策和程序可能招致惩戒。

会计师事务所通常针对每个层次的人员，制定不同的业绩评价、薪酬及晋升的标准，并指定专人或专门机构对员工的业绩进行考核和做出晋升的决策。

会计师事务所的规模和特征将影响会计师事务所进行业绩评价的过程和方式。规模较大的会计师事务所可能设立人力资源部，运用一整套评价指标和评价表格，较全面地评价人员的业绩；规模较小的会计师事务所可能运用一些比较简便的方法评价人员的业绩。

（六）项目组的委派

在实务中，会计师事务所承接的每项业务都是委派给项目组具体办理的。委派项目组是否得当，直接关系到业务完成的质量。

1.项目负责人的委派要求

会计师事务所应当对每项业务委派至少一名项目负责人。这样规定对于明确每项业务的质量控制责任,确保业务质量有特别重要的作用。

会计师事务所应当制定政策和程序,明确下列要求:

(1)将项目负责人的身份和作用告知客户管理层和治理层的关键成员;

(2)项目负责人具有履行职责必要的素质、专业胜任能力、权限和时间;

(3)清楚界定项目负责人的职责,并告知该项目负责人。

会计师事务所应当根据具体情况委派适当人员担任项目负责人,并清楚界定和告知项目负责人的职责,以使其能够发挥对某项业务质量的控制作用。会计师事务所应当制定政策和程序,监控项目负责人连续服务同一客户的期限及胜任情况。

会计师事务所应当制定政策和程序,监控项目负责人的工作负荷及可供调配的项目负责人数量,以使项目负责人有足够的时间履行其职责。

2.项目组其他成员的委派要求

会计师事务所应当委派具有必要素质、专业胜任能力和时间的员工,按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务,以使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

委派项目组成员时应考虑下列事项:

(1)业务类型、规模、重要程度、复杂性和风险;

(2)需要具备的经验、专业知识和技能;

(3)对人员的需求,以及在需要时能否获得具备相应素质的人员;

(4)拟执行工作的时间;

(5)人员的连续性和轮换要求;

(6)在职培训的机会;

(7)需要考虑独立性和客观性的情形。

会计师事务所应当制定程序,评价员工的素质和专业胜任能力。在委派项目组以及确定所需的监督层次时,会计师事务所应当考虑员工是否具有下列方面的素质和专业胜任能力:

(1)通过适当的培训和参与业务,获得执行类似性质和复杂程度业务的知识和实务经验;

(2)掌握法律法规、职业道德规范和业务准则的规定;

(3)具有相关技术知识,包括信息技术知识;

(4)熟悉客户所处的行业;

(5)具有职业判断能力;

(6)掌握会计师事务所质量控制政策和程序。

六、业务执行

（一）指导、监督与复核

1. 指导、监督与复核的总体要求

业务执行是指会计师事务所委派项目组按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定具体执行所承接的某项业务，使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。业务执行是编制和实施业务计划，形成和报告业务结果的总称。由于业务执行对业务质量有直接的重大影响，是业务质量控制的关键环节，因此，会计师事务所应当要求项目负责人负责组织对业务执行实施指导、监督与复核。

会计师事务所应当制定政策和程序，以合理保证按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行业务，使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

会计师事务所在制定指导、监督与复核政策和程序时，应当考虑包括下列事项：

（1）如何将业务情况简要告知项目组，使项目组了解工作目标；

（2）保证适用的业务准则得以遵守的程序；

（3）业务监督、员工培训和辅导的程序；

（4）对已实施的工作、做出的重大判断以及拟出具的报告进行复核的方法；

（5）对已实施的工作及其复核的时间和范围做出适当记录；

（6）保证所有的政策和程序是合乎时宜的。

2. 指导的具体要求

（1）使项目组了解工作目标

让项目组的所有成员都了解拟执行工作的目标，对于有效执行所分派的工作很重要，因此，项目组的所有成员应当了解拟执行工作的目标。

（2）提供适当的团队工作和培训

适当的团队工作和培训，对于帮助经验较少的项目组成员清楚了解所分派工作的目标十分必要。因此，项目负责人应当通过适当的团队工作和培训，使经验较少的项目组成员清楚了解所分派工作的目标。

3. 监督的具体要求

监督也是质量控制的一个重要因素。合理有效的监督工作，是提高会计师事务所工作质量，完成各项任务，向客户提供符合质量要求的服务的必要保证。项目负责人对业务的监督内容，具体包括下列方面：

（1）追踪业务进程。

要求项目负责人在业务进行中适时实施必要的监督，以检查各成员是否能够顺利完成业务工作。

（2）考虑项目组各成员的素质和专业胜任能力，以及是否有足够的时间执行工作，是否理解工作指令，是否按照计划的方案执行工作。

项目负责人在考虑这些事项后，可能决定提供进一步的指导，或在各成员之间做适当的工作调整，或要求成员采取补救措施使其执行的工作达到计划方案的要求。

(3)解决在执行业务过程中发现的重大问题，考虑其重要程度并适当修改原计划的方案。

各成员在执行业务过程中可能会遇到各种难以解决的重大问题。项目负责人在了解到这些情况后，应按照会计师事务所质量控制制度的要求，根据具体情况，运用职业判断，确定是否需要调整工作程序以及如何调整。原计划的方案是根据以往经验、对客户及其委托业务项目的了解等因素确定的。然而，随着具体工作程序的实施可能会发现客户具体情况发生了变化，此时，有必要对工作程序做适当的调整。这种调整是根据变动事项对业务工作的影响来确定的。

(4)识别在执行业务过程中需要咨询的事项，或需要由经验较丰富的项目组成员考虑的事项。

4.复核的具体要求

复核范围可能随业务的不同而不同。例如，执行高风险的业务、对金融机构执行的业务和为重要客户执行的业务可能需要进行更详细的复核。

在复核项目组成员已执行的工作时，复核人员应当考虑：

(1)工作是否已按照法律法规、职业道德规范和业务准则的规定执行；

(2)重大事项是否已提请进一步考虑；

(3)相关事项是否已进行适当咨询，由此形成的结论是否得到记录和执行；

(4)是否需要修改已执行工作的性质、时间和范围；

(5)已执行的工作是否支持形成的结论，并得以适当记录；

(6)获取的证据是否充分、适当；

(7)业务程序的目标是否实现。

复核人员应当拥有适当的经验、专业胜任能力和责任感，因此，确定复核人员的原则是，由项目组内经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作，只有这样，复核才能达到目的。

(二)咨询

1.咨询的总体要求

项目组在业务执行中时常会遇到各种各样的疑难问题或者争议事项。当这些问题和事项在项目组内不能得到解决时，有必要向项目组之外的适当人员咨询。为此，会计师事务所应当建立政策和程序，以合理保证：

(1)就疑难问题或争议事项进行适当咨询；

(2)可获取充分的资源进行适当咨询；

(3)咨询的性质和范围得以记录；

(4)咨询形成的结论得到记录和执行。

咨询包括与会计师事务所内部或外部具有专门知识的人员，在适当专业层次上进行的讨论，以解决疑难问题或争议事项。

2.咨询的具体要求

(1)形成良好的咨询文化

会计师事务所应当形成一种良好的咨询氛围，鼓励会计师事务所人员就疑难问题或争议事项进行咨询。

(2)合理确定咨询事项

项目组应当考虑就重大的技术、职业道德及其他事项，向会计师事务所内部或在适当情况下向会计师事务所外部具备适当知识、资历和经验的其他专业人士咨询，并适当记录和执行咨询形成的结论。

如果项目组认为在业务执行中遇到的在技术、职业道德及其他等方面的疑难问题或争议事项不重大，或在项目组内部通过咨询和研讨等方式能够得到解决，可以不向其他专业人士咨询。

(3)适当确定被咨询者

适当确定被咨询者对于保证咨询结论的有效性起着重要的作用，项目组在考虑就重大的技术、职业道德及其他事项进行咨询时，被咨询者既可以是会计师事务所内部的其他专业人士，在适当情况下，也可以是会计师事务所外部的其他专业人士。但值得注意的是，被咨询者应当具备适当的知识、资历和经验。

(4)充分提供相关事实

项目组在向会计师事务所内部或外部的其他专业人士咨询时，应当提供所有相关事实，以使其能够对咨询的事项提出有见地的意见。

(5)考虑利用外部咨询

会计师事务所在因缺乏适当的内部资源等而需要向外部咨询时，按照规定，可以利用其他会计师事务所、职业团体、监管机构或提供相关质量控制服务的商业机构提供的咨询服务，但应当考虑外部咨询提供者是否能够胜任这项工作。

(6)完整记录咨询情况

注册会计师应当完整详细地记录咨询情况，包括记录寻求咨询的事项，以及咨询的结果，包括做出的决策、决策依据以及决策的执行情况。

项目组就疑难问题或争议事项向其他专业人士咨询所形成的记录，应当经被咨询者认可。

(三)意见分歧

在业务执行中，时常可能会出现项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目负责人与项目质量控制复核人员之间的意见分歧。会计师事务所应当制定政策和程序，以处理和解决意见分歧。

1.处理意见分歧的总体要求

注册会计师处理意见分歧应当符合下列要求：

(1)会计师事务所应当制定政策和程序，以处理和解决项目组内部、项目组与被咨询者之间以及项目负责人与项目质量控制复核人员之间的意见分歧；

(2)形成的结论应当得以记录和执行。

在实务中，上述政策和程序鼓励在业务执行的较早阶段识别出意见分歧，并为拟采取的后续步骤提供明确指南，还要求对分歧的解决及所形成结论的执行情况进行记录。

会计师事务所应当认识到对业务问题的意见出现分歧是正常现象，只有经过充分的讨论，才有利于意见分歧的解决。会计师事务所应当制定切实可行的政策和程序，例如，向适当的其他执业者、会计师事务所、职业团体或监管机构进行咨询，以解决这些分歧。

2. 对出具报告的影响

只有意见分歧问题得到解决，项目负责人才能出具报告。如果在意见分歧问题得到解决前，项目负责人就出具报告，不仅有失应有的谨慎，而且容易导致出具不恰当的报告，难以合理保证实现质量控制的目标。

(四)项目质量控制复核

1. 项目质量控制复核的总体要求

为了保证特定业务执行的质量，除了需要项目组实施组内复核外，会计师事务所还应当制定政策和程序，要求对特定业务实施项目质量控制复核，并在出具报告前完成项目质量控制复核。

项目质量控制复核，是指会计师事务所挑选不参与该业务的人员，在出具报告前，对项目组做出的重大判断和在准备报告时形成的结论做出客观评价的过程。

对特定业务实施项目质量控制复核，充分体现了分类控制、突出重点的质量控制理念。值得注意的是，项目质量控制复核并不减轻项目负责人的责任，更不能替代项目负责人的责任。

2. 项目质量控制复核对象的确定

会计师事务所制定的项目质量控制复核政策和程序应当包括下列要求：

(1)对所有上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核；

(2)规定适当的标准，据此评价上市公司财务报表审计以外的历史财务信息审计和审阅、其他鉴证业务及相关服务业务，以确定是否应当实施项目质量控制复核；

(3)对符合适当标准的所有业务实施项目质量控制复核。

在制定用于确定除上市公司财务报表审计以外的其他业务是否需要实施项目质量控制复核的标准时，会计师事务所应当考虑下列事项：

(1)业务的性质，包括涉及公众利益的范围；

(2)在某项业务或某类业务中已识别的异常情况或风险；

(3)法律法规是否要求实施项目质量控制复核。

3. 项目质量控制复核的具体要求

会计师事务所应当制定政策和程序,以规定:

(1)项目质量控制复核的性质、时间和范围;

(2)项目质量控制复核人员的资格标准;

(3)对项目质量控制复核的记录要求

会计师事务所的质量控制制度应当对上述事项做出明确和适当的规定,这对于保证项目质量控制复核工作的有效进行有着重要作用。如果会计师事务所对项目质量控制复核的性质、时间和范围设计不当,或虽设计得当,但委派的项目质量控制复核人员的技术资格和客观性存在问题,就无法实现预期的复核目的。

4.项目质量控制复核的性质

会计师事务所应当根据实现项目质量控制复核目标的总体要求,并结合具体情况,合理确定项目质量控制复核的性质。确定复核的性质就是决定采用怎样的方法实施复核。

会计师事务所通常采用的项目质量控制复核方法包括:

(1)与项目负责人进行讨论;

(2)复核财务报表或其他业务对象信息及报告,尤其考虑报告是否适当;

(3)选取与项目组做出重大判断及形成结论有关的工作底稿进行复核。

除上述方法外,会计师事务所还可以视情况需要,采用其他适当的复核方法。例如,复核有关处理和解决重大疑难问题或争议事项形成的工作底稿,复核重大事项概要等。但项目质量控制复核并不减轻项目负责人的责任。

5.项目质量控制复核的范围

项目质量控制复核的范围取决于业务的复杂程度和出具不恰当报告的风险。

在对上市公司财务报表审计实施项目质量控制复核时,复核人员应当考虑:

(1)项目组就具体业务对会计师事务所独立性做出的评价;

(2)在审计过程中识别的特别风险以及采取的应对措施;

(3)做出的判断,尤其是关于重要性和特别风险的判断;

(4)是否已就存在的意见分歧、其他疑难问题或争议事项进行适当咨询,以及咨询得出的结论;

(5)在审计中识别的已更正和未更正的错报的重要程度及处理情况;

(6)拟与管理层、治理层以及其他方面沟通的事项;

(7)所复核的审计工作底稿是否反映了针对重大判断执行的工作,是否支持得出的结论;

(8)拟出具的审计报告的适当性。

在对上市公司财务报表审计以外的其他业务实施项目质量控制复核时,项目质量控制复核人员可根据情况考虑上述部分或全部事项。

6.项目质量控制复核的时间

何时实施项目质量控制复核,对复核的效果和能否按照约定的期限出具恰当的报告也

有重要影响，为此，会计师事务所的政策和程序应当要求在出具报告前完成项目质量控制复核。项目质量控制复核人员应当在业务过程中的适当阶段及时实施复核，以使重大事项在出具报告前得到满意解决。

如果项目负责人不接受项目质量控制复核人员的建议，并且重大事项未得到满意解决，项目负责人不应当出具报告。只有在按照会计师事务所处理意见分歧的程序解决重大事项后，项目负责人才能出具报告。

7. 项目质量控制复核人员的资格标准

会计师事务所应当制定政策和程序，明确被委派的项目质量控制复核人员应符合的下列要求：

(1)履行职责需要的技术资格，包括必要的经验和权限；

(2)在不损害其客观性的前提下，提供业务咨询的程度。

小型会计师事务所可能缺乏具备复核特定业务所需要的足够、适当的技术专长、经验和权限的项目质量控制复核人员。在这种情况下，如果小型会计师事务所识别出需要实施项目质量控制复核的业务，可以聘请具有适当资格的外部人员或利用其他会计师事务所实施项目质量控制复核。

8. 项目质量控制复核的记录

会计师事务所应当制定政策和程序，要求记录项目质量控制复核情况，包括：

(1)有关项目质量控制复核的政策所要求的程序已得到执行；

(2)项目质量控制复核在出具报告前业已完成；

(3)复核人员没有发现任何尚未解决的事项，使其认为项目组做出的重大判断及形成的结论不适当。

七、业务工作底稿

(一)业务工作底稿的归档要求

1. 遵守及时性原则

会计师事务所在出具业务报告后，及时将工作底稿归整为最终业务档案，不仅有利于保证业务工作底稿的安全完整性，还便于使用和检索业务工作底稿。为此，会计师事务所应当制定政策和程序，以使项目组在出具业务报告后及时将工作底稿归整为最终业务档案。

2. 确定适当的归档期限

在遵循及时性原则的前提下，会计师事务所应当根据业务的具体情况，确定适当的业务工作底稿归档期限。

由于鉴证业务的职业责任较大，而其工作底稿又对证明会计师事务所是否履行了规定责任起着关键性作用，因此，鉴证业务的工作底稿，包括历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务的工作底稿的归档期限为业务报告日后 60 天内。

3. 针对客户同一财务信息执行不同业务时的归档要求

如果针对客户的同一财务信息执行不同的委托业务，出具两个或多个不同的报告，会计师事务所应当将其视为不同的业务，根据制定的政策和程序，在规定的归档期限内分别将业务工作底稿归整为最终业务档案。

（二）业务工作底稿的管理要求

会计师事务所应当制定政策和程序，以满足下列要求：

1.安全保管业务工作底稿并对业务工作底稿保密；

2.保证业务工作底稿的完整性；

3.便于使用和检索业务工作底稿；

4.按照规定的期限保存业务工作底稿。

（三）业务工作底稿的保密

除特定情况外，会计师事务所应当对业务工作底稿包含的信息予以保密。这些特定情况有：

1.取得客户的授权。会计师事务所及其人员对客户的信息负有保密的义务，对此，职业道德规范和业务约定书都有规定和要求。未经客户的许可，除下述的第2、3两种情况外，会计师事务所及其人员不得泄露客户的信息给他人或利用客户信息谋取私利，否则将承担相应的法律后果。

2.根据法律法规的规定，会计师事务所为法律诉讼准备文件或提供证据，以及向监管机构报告发现的违反法规行为。

3.接受注册会计师协会和监管机构依法进行的质量检查。

（四）业务工作底稿的完整性、使用与检索

无论业务工作底稿存在于纸质、电子还是其他介质，会计师事务所都应当针对业务工作底稿设计和实施适当的控制，以实现下列目的：

1.使业务工作底稿清晰地显示其生成、修改及复核的时间和人员；

2.在业务的所有阶段，尤其是在项目组成员共享信息或通过互联网将信息传递给其他人员时，保护信息的完整性；

3.防止未经授权改动业务工作底稿；

4.允许项目组和其他经授权的人员为适当履行职责而接触业务工作底稿。

如果原纸质记录经电子扫描后存入业务档案，会计师事务所应当实施适当的控制程序，以保证：

1.生成与原纸质记录的形式和内容完全相同的扫描复制件，包括人工签名、交叉索引和有关注释。

2.将扫描复制件，包括必要时对扫描复制件的索引和签字，归整到业务档案中。

3.能够检索和打印扫描复制件。会计师事务所应当保留已扫描的原纸质记录。

（五）业务工作底稿的保存期限

会计师事务所应当制定政策和程序，以使业务工作底稿保存期限满足法律法规的规定

和会计师事务所的需要。

对鉴证业务包括历史财务信息审计和审阅业务、其他鉴证业务,会计师事务所应当自业务报告日起,对业务工作底稿至少保存10年。如果法律法规有更高的要求,还应保存更长的时间。

(六)业务工作底稿的所有权

业务工作底稿的所有权属于会计师事务所。会计师事务所可自主决定是否允许客户获取业务工作底稿部分内容,或摘录部分工作底稿,但披露这些信息不得损害会计师事务所执行业务的有效性。对鉴证业务,披露这些信息不得损害会计师事务所及其人员的独立性。

八、监控

(一)监控的总体要求

监控质量控制制度的有效性,不断修订和完善质量控制制度,对于实现质量控制的两大目标也起着不可替代的作用。为此,会计师事务所应当制定监控政策和程序,以合理保证质量控制制度中的政策和程序是相关、适当的,并正在有效运行。这些监控政策和程序应当包括持续考虑和评价会计师事务所的质量控制制度,如定期选取已完成的业务进行检查。

对质量控制政策和程序遵守情况实施监控的目的,是为了评价:

1.遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的情况;

2.质量控制制度设计是否适当,运行是否有效;

3.质量控制政策和程序应用是否得当,以便会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的业务报告。

(二)监控人员

对会计师事务所质量控制制度的监控应当由具有专业胜任能力的人员实施。会计师事务所可以委派主任会计师、副主任会计师或具有足够、适当经验和权限的其他人员履行监控责任。

(三)监控内容

对会计师事务所质量控制制度实施监控的内容,包括:

1.质量控制制度设计的适当性;

2.质量控制制度运行的有效性。

会计师事务所应当从下列方面对质量控制制度进行持续考虑和评价:

1.确定质量控制制度的完善措施,包括要求对有关教育与培训的政策和程序提供反馈意见;

2.与会计师事务所适当人员沟通已识别的质量控制制度在设计、理解或执行方面存在的缺陷;

3.由会计师事务所适当人员采取追踪措施,以对质量控制政策和程序及时做出必要的修正。

对质量控制制度的持续考虑和评价还包括分析下列事项：

1.法律法规、职业道德规范和业务准则的新变化，以及会计师事务所的政策和程序如何适当反映这些变化；

2.有关独立性政策和程序遵守情况的书面确认函；

3.职业发展，包括培训；

4.与接受和保持客户关系及具体业务相关的决策。

（四）实施检查

1.检查的周期

会计师事务所应当周期性地选取已完成的业务进行检查，周期最长不得超过三年。在每个周期内，应对每个项目负责人的业务至少选取一项进行检查。

2.检查的组织方式

会计师事务所应当根据下列主要因素，确定周期性检查的组织方式，包括对单项业务检查时间的安排：

(1)会计师事务所的规模；

(2)分支机构的数量及分布；

(3)前期实施监控程序的结果；

(4)人员和分支机构的权限；

(5)会计师事务所业务和组织结构的性质及复杂程度；

(6)与特定客户和业务相关的风险。

在实务中，会计师事务所应当根据具体情况，在综合考虑上述要素的基础上，确定周期性检查的具体组织方式，包括确定检查周期的长短，每个周期内对每个项目负责人的业务是选取一项还是一项以上进行检查，对单项业务检查时间的安排等。

3.检查的时间、人员与范围

会计师事务所在选取单项业务进行检查时，可以不事先告知相关项目组。

参与业务执行或项目质量控制复核的人员不应承担该项业务的检查工作。

在确定检查的范围时，会计师事务所可以考虑外部独立检查的范围或结论，但这些检查并不能替代自身的内部监控。

值得说明的是，选取单项业务进行检查只是监控过程的组成部分，会计师事务所还可以采取其他适当形式和方法实施监控。

（五）监控结果的处理

1.确定所发现缺陷的影响与性质

会计师事务所应当评价实施监控程序发现的缺陷的影响，并确定这些缺陷属于下列哪种情况：

(1)该缺陷并不必然表明质量控制制度不足以合理保证会计师事务所遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的规定，以及会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的

报告；

(2)该缺陷是系统性的、重复出现的或其他需要及时纠正的重大缺陷。

2.适时将缺陷及补救措施告知相关人员

会计师事务所应当将实施监控程序发现的缺陷及建议采取的适当补救措施，告知相关项目负责人及其他适当人员。这样规定是为了便于相关人员及时采取适当的行动。

3.提出改进措施

会计师事务所在评价各种缺陷后，应当提出下列改进措施：

(1)采取与某项业务或某个成员相关的适当补救措施；

(2)将监控发现的缺陷告知负责培训和职业发展的人员；

(3)改进质量控制政策和程序；

(4)对违反会计师事务所政策和程序的人员，尤其是对反复违规的人员实施惩戒。

4.监控结果表明出具的报告不适当时的处理

如果实施监控程序的结果表明出具的报告可能不适当，或在执行业务过程中遗漏了应有的程序，会计师事务所应当确定采取适当的进一步行动，以遵守法律法规、职业道德规范和相关业务准则的规定。同时，会计师事务所应当考虑征询法律意见。

5.定期告知监控结果

会计师事务所应当每年至少一次将质量控制制度的监控结果，传达给项目负责人及会计师事务所内部的其他适当人员，以使会计师事务所及其相关人员能够在其职责范围内及时采取适当的行动。

传达的信息应当包括下列内容：

(1)已实施的监控程序；

(2)实施监控程序得出的结论；

(3)系统性的、重复出现的或其他重大的缺陷及其整改措施。

向相关项目负责人以外的人员传达已发现的缺陷，通常不指明涉及的具体业务，除非指明具体业务对这些人员适当履行职责是必要的。

(六)监控的记录

会计师事务所应当适当记录下列监控事项：

1.制定的监控程序，包括选取已完成的业务进行检查的程序；

2.对监控程序实施情况的评价；

3.识别出的缺陷，对其影响的评价，是否采取行动及采取何种行动的依据。

对监控程序实施情况评价的记录包括下列方面：

1.对法律法规、职业道德规范和业务准则的遵守情况；

2.质量控制制度的设计是否适当，运行是否有效；

3.质量控制政策和程序是否已得到适当遵守，以使会计师事务所和项目负责人能够根据具体情况出具恰当的报告。

(七)投诉和指控的处理

1.总体要求

会计师事务所应当制定政策和程序,以合理保证能够适当处理针对下列事项的投诉和指控:

(1)已实施的工作未能遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的规定;

(2)未能遵守会计师事务所质量控制制度。

投诉和指控既可能源自会计师事务所内部,也可能源自会计师事务所外部。

所谓适当处理有关投诉和指控,是指会计师事务所制定的质量控制政策和程序,要确保其能够接收到有关质量方面的投诉和指控,及时、专业和公正地对投诉和指控进行调查,以及根据调查结果做出适当的处理。

2.设立投诉和指控渠道

作为处理投诉和指控过程的一部分,会计师事务所应当设立投诉和指控渠道,以使会计师事务所人员能够没有顾虑地提出关心的问题。

对于来自会计师事务所外部的投诉与指控,如来自客户人员和客户的往来方(如客户的供货商)等,由于他们不必担心会因此失去工作,也不涉及明显的个人利益或动机,会计师事务所通常可以认为,他们的投诉和指控具有较高程度的真实性。

相比之下,来自会计师事务所内部的投诉和指控,情况就复杂得多。从动机看,有善意、真实的投诉和指控与恶意、虚假的投诉和指控(可能涉及明显的个人利益或动机);从方式看,有实名的投诉和指控与匿名的投诉和指控。

如果投诉和指控人要求对其身份保密,会计师事务所应当予以保密,未经本人许可,不得披露其姓名。只有这样,会计师事务所人员才可能没有顾虑地提出关心的质量问题。

如果收到匿名的投诉和指控,会计师事务所应当以适当的方式向全体人员表明,与实名的投诉和指控相比,匿名的投诉和指控更难调查和反馈,鼓励用实名投诉和指控。

会计师事务所还应当表明所有的投诉和指控都将得到记录、调查并会将结果反馈给投诉和指控人。反馈调查结果通常采取书面形式。

3.调查、记录投诉和指控事项

会计师事务所应当按照既定的政策和程序调查投诉和指控事项,并对投诉和指控及其处理情况予以记录。

会计师事务所应当委派本所内部不参与该项业务的具有足够、适当经验和权限的人员负责对调查的监督。必要时,聘请法律专家参与调查工作。

这样规定有利于保证调查人员的客观性和胜任能力,以及调查结果的公正性,从而为会计师事务所依据调查结果做出适当处理奠定必要的基础。在实务中,会计师事务所通常委派有关负责人,专门负责确定需要进行何种调查,以及由谁进行调查。调查的方式包括内部询问、征求法律意见、更全面地复核业务底稿和与本所员工座谈等。所需要的调查技能可能涉及鉴证和会计、法律或者其他专业等方面的知识和经验。

4.采取适当的行动

如果调查结果表明质量控制政策和程序在设计或运行方面存在缺陷,或者存在违反质量控制制度的情况,会计师事务所应当采取适当行动。

九、记录

(一)质量控制记录的总体要求

记录质量控制情况,使执行监控程序的人员能够评价质量控制制度的遵守情况,对会计师事务所有着特殊的作用。为此,会计师事务所应当制定政策和程序,对质量控制制度各项要素的运行情况形成适当记录。

(二)质量控制记录的方式和内容

在确定记录的方式和内容时,会计师事务所应当考虑下列因素:

1.会计师事务所的规模和分支机构的数量;

2.会计师事务所相关人员和分支机构的权限;

3.会计师事务所业务和组织结构的性质及复杂程度。

会计师事务所可以根据自身情况合理确定记录的方式。例如,大型会计师事务所可能会利用电子数据库记录独立性确认函、业绩评价及监控检查的结果等事项。规模较小的会计师事务所可能会使用更多相对简单的方法,如人工记录、核对清单及表格等。

(三)质量控制记录的保存期限

根据质量控制记录的特点和效用,会计师事务所对质量控制记录的保存期限,应当足以使执行监控程序的人员能够评价质量控制制度的遵守情况。

需要说明的是,对质量控制制度遵守情况的记录与鉴证业务工作底稿在性质上有明显的区别。鉴证业务工作底稿是对项目组遵守法律法规、职业道德规范以及相关业务准则的规定执行鉴证业务情况的记录,同时也为项目负责人根据具体情况出具恰当的鉴证报告提供证据基础。这类底稿在判断注册会计师是否按照有关规定履行职责时具有法定效力。因此,准则明确规定了鉴证业务工作底稿的保存期限。对质量控制制度遵守情况的记录通常属于会计师事务所管理档案性质,主要供本所日后评价质量控制制度遵守情况、修订和完善质量控制制度使用。因此,准则规定由会计师事务所根据需要自行确定这些记录的保存期限。当然,如果法律法规有更高要求,会计师事务所应将这些记录保存更长的时间。

复习思考题

1.审计准则的涵义是什么?

2.审计准则体系应采用怎样的结构?

3.审计准则的作用是什么?

4.审计准则的产生是为了迎合社会对其的哪些需要?

5.审计准则的演进大致经历了哪几个阶段?

6. 麦克森·罗宾斯公司案件对审计准则的产生具有哪些影响?

7. 民间审计准则主要包括哪些内容?

8. 我国注册会计师执业准则体系是由哪些层次组成的?

9. 什么是合理的职业谨慎?

10. 当今世界有关内部审计影响最大、最具权威性的内部审计准则是什么? 是由哪个协会发布的?

案例分析题

1. 张立注册会计师在一家规模不大的会计师事务所工作。有一天,当客户东方电子公司聘请张立进行年度报表审计时,对其提出了一个要求,即希望从委托之日起,半个月内完成所有的审计任务,并出具审计报告,以向公司股东大会汇报。否则,超过一天不仅不付审计费用,而且,会计师事务所还要赔款,如果提前,公司可以额外加付审计报酬。张立同意了这一条件。

为了及时完成任务,张立临时聘请了一批还没有毕业的会计专业的大学生。由于张立手上还有一个项目没有完成。因此,他对这些学生进行应急培训之后,即告诉他们如何核对账册、检查凭证等,然后就请他们自己去客户的现场进行审计,还指派了一个学习成绩较好的学生作为该项目的临时负责人,他自己则在另一家客户处进行电话指挥。10 天之后,这些学生带回厚厚一叠工作底稿。因为时间有限,张立将这些工作底稿稍作整理,就草拟了审计报告,并在 2 周之内,递交给了东方电子公司。

请说明,张立可能违背了哪些鉴证业务基本准则?

2. 王学民是一家公司的承包经营负责人,在承包经营 2 年期结束之后,他请了当地一家会计师事务所对其经营期内的财务报表进行了审计。该会计师事务所经过审计,出具了无保留意见的审计报告,即认为该公司在承包经营期内的财务报表已公允地反映其财务状况。不久,检察机关接到举报,有人反映王学民在承包经营期内勾结财务经理与出纳,暗自收受回扣,侵吞国家财产。为此,检察机关传询了王学民。王学民到了检察机关后,手持会计师事务所的审计报告,振振有词地说:"会计师事务所出具了审计报告,证明我没有经济问题。如果不信,你们可以去问注册会计师。"

请问:

A. 王学民的话是否有道理,如果有错,错在哪里?

B. 如果你是那家会计师事务所的负责人,你将如何回答这一问题?

3. 黄河公司系长江会计师事务所的常年审计客户,由于其业务的性质和经营规模发生了重大变化,长江会计师事务所正在考虑是否继续接受委托以及审计收费等问题。

请简要回答:

(1) 在重新签订审计业务约定书前,长江会计师事务所应当主要从哪些方面考虑是否接受委托?

(2)在重新商定审计收费时,长江会计师事务所应当主要考虑哪些因素以反映提供审计服务的价值?

第五章 审计目标

【教学目的】通过本章教学，使学生掌握审计目标的涵义及其两个层次，审计总目标和具体目标的内容、财务报表审计责任的划分和被审计单位管理层的认定；了解审计总目标和审计具体目标的关系，审计具体目标的形成及其与管理层认定的关系，掌握审计目标实现的具体程序和要求，从而为以后各章的学习奠定基础。

概括地讲，审计目标是对审计对象评价的取向，是审计主体通过审计活动所期望达到的效果。在审计实务中，审计主体根据审计目标明确审计的工作方向，制订审计计划。通常，审计目标包括审计总目标和具体目标两个层次。

第一节 财务报表审计的总目标

一、审计总目标的演变

审计目标是在一定历史环境下，人们通过审计实践活动所期望达到的境地或最终结果，它包括财务报表审计的总目标以及与各类交易、账户余额、列报相关的具体审计目标两个层次。

注册会计师审计的发展主要经历了详细审计、资产负债表审计和财务报表审计三个阶段。审计总目标也随之有所变化。

在详细审计阶段，注册会计师通过对被审计单位一定时期内会计记录的逐笔审查，判定有无技术错误和舞弊行为。查错防弊是此阶段的审计目标。

在资产负债表审计阶段，注册会计师通过对被审计单位一定时期内资产负债表所有项目余额的真实性、可靠性进行审查，判断其财务状况和偿债能力。在此阶段，审计目标是对历史财务信息进行鉴证，查错防弊这一目标依然存在，但已退居第二位，审计的功能从防护性发展为公证性。

在财务报表审计阶段，注册会计师判定被审计单位一定时期内的财务报表是否公允地反映其财务状况和经营成果以及现金流量，并在出具审计报告的同时，提出改进经营管理的意见。在此阶段，审计目标不再局限于查错防弊和历史财务信息公证，而是向管理领域有所深入和发展。此阶段的审计工作已比较有规律，且形成了一套较完整的理论和方法。

尽管审计总目标发生了变化，注册会计师的重要职责之一却始终是对被审计单位财务报表进行审计。财务报表审计是审计相关业务的基础，其他性质的业务从某种意义上讲都是财务报表审计的延伸和发展。

二、我国财务报表审计的总目标

关于财务报表审计的总目标，各国的表述略有不同。比如，美国注册会计师协会颁布的《审计准则说明书第 1 号》指出："独立注册会计师对财务报表的审计目标，是对财务报表是否按照公认会计原则公允地反映财务状况、经营成果和现金流量发表意见。"英国《1985 年公司法》要求，审计目标是在审计报告中，对被审计单位的财务报表是否给出真实与公允观念和遵守公司法发表意见。国际审计与鉴证准则理事会在国际审计准则中指出，"财务报表审计的目标是能够使注册会计师对财务报表在所有重大方面是否按照确定的财务报告框架编制发表意见，发表意见的用词既可以是'给出真实与公允观念'，也可以是'在所有重大方面，公允反映'，这两种用词等效"。

《中国注册会计师审计准则第 1101 号——财务报表审计的目标和一般原则》规定，财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：(1)财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；(2)财务报表是否在所有重大方面公允反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

财务报表审计属于鉴证业务。注册会计师作为独立第三方，运用专业知识、技能和经验对财务报表进行审计并发表审计意见，旨在提高财务报表的可信赖程度。由于审计存在固有限制，审计工作不能对财务报表整体不存在重大错报提供绝对保证。虽然财务报表使用者可以根据财务报表和审计意见对被审计单位未来生存能力或管理层的经营效率、经营效果做出某种判断，但审计意见本身并不是对被审计单位未来生存能力或管理层经营效率、经营效果提供的保证。

财务报表审计的目标对注册会计师的审计工作发挥着导向作用，它界定了注册会计师的责任范围，直接影响注册会计师计划和实施审计程序的性质、时间和范围，决定了注册会计师如何发表审计意见。例如，既然财务报表审计目标是对财务报表整体发表审计意见，注册会计师就可以只关注与财务报表编制和审计有关的内部控制，而不对内部控制本身发表鉴证意见。同样，注册会计师关注被审计单位的违反法规行为，是因为这些行为影响到财务报表，而不是对被审计单位是否存在违反法规行为提供鉴证。

财务报表的使用者之所以希望注册会计师对财务报表的合法性和公允性发表意见，主要有以下四大方面原因：

第一，利益冲突。财务报表使用者往往有着各自的利益，且这种利益与被审计单位管理层的利益大不相同。出于对自身利益的关心，财务报表使用者常常担心管理层提供带有偏见、不公正甚至欺诈性的财务报表。为此，他们往往向外部注册会计师寻求鉴证服务。

第二，重大性。财务报表是财务报表使用者进行经济决策的重要信息来源，在有些情况

下，还是唯一的信息来源。在进行投资、贷款和其他决策时，财务报表使用者期望财务报表中的信息翔实、丰富，并且期待注册会计师确定被审计单位是否按公认会计原则编制财务报表。

第三，复杂性。由于会计业务的处理及财务报表的编制日趋复杂，财务报表使用者因缺乏会计知识而难以对财务报表的质量做出评估，所以他们要求注册会计师对财务报表的质量进行鉴证。

第四，间接性。绝大多数财务报表使用者都远离客户，这种地域的限制导致财务报表使用者不可能接触到编制财务报表所依据的会计记录，即使使用者可以获得会计记录做有意义的审查。在这种情况下，使用者有两种选择：一是相信这些会计信息的质量；二是依赖第三者鉴证报表。显然，使用者喜欢选择第二种方式。

第二节 财务报表审计的责任划分

在财务报表审计中，被审计单位管理层和注册会计师承担着不同的责任，不能相互混淆和替代。明确划分责任，不仅有助于被审计单位管理层和注册会计师认真履行各自的职责，为财务报表及其审计报告的使用者提供有用的经济决策信息，还有利于保护相关各方的正当权益。

一、被审计单位管理层和治理层的责任

企业的所有权与经营权分离后，经营者负责企业的日常经营管理并承担受托责任。管理层通过编制财务报表反映受托责任的履行情况。为了借助公司内部之间的权力平衡和制约关系保证财务信息的质量，现代公司治理结构往往要求治理层对财务报告过程承担监督责任。

在治理层的监督下，管理层作为会计工作的行为人，对编制财务报表负有直接责任。《会计法》第二十一条规定，财务会计报告应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章；设置总会计师的单位，还须由总会计师签名并盖章。单位负责人应当保证财务会计报告真实、完整。《公司法》第一百七十一条规定，公司应当向聘用的会计师事务所提供真实、完整的会计凭证、会计账簿、财务会计报告及其他会计资料，不得拒绝、隐匿、谎报。

因此，在被审计单位治理层的监督下，按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制财务报表是被审计单位管理层的责任。

管理层对编制财务报表的责任具体包括：

1.选择适用的会计准则和相关会计制度

管理层应当根据会计主体的性质和财务报表的编制目的，选择适用的会计准则和相关

会计制度。就会计主体的性质而言，民间非营利组织适合采用《民间非营利组织会计制度》；事业单位通常适合采用《事业单位会计制度》；而企业根据规模或行业性质，分别适合采用《企业会计准则》、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》等。

按照编制目的，财务报表可分为通用目的和特殊目的两种报表。前者是为了满足范围广泛的使用者的共同信息需要，如为公布目的而编制的财务报表；后者是为了满足特定信息使用者的信息需要。相应地，编制和列报财务报表适用的会计准则和相关会计制度也有所不同。

2. 选择和运用恰当的会计政策

会计政策是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。管理层应当根据企业的具体情况，选择和运用恰当的会计政策。

3. 根据企业的具体情况，做出合理的会计估计

会计估计是指企业对结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所做的判断。财务报表中涉及大量的会计估计，如固定资产的预计使用年限和净残值、应收账款的可收回金额、存货的可变现净值以及预计负债的金额等。管理层有责任根据企业的实际情况，做出合理的会计估计。

为了履行编制财务报表的职责，管理层通常设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以合理保证财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报。

二、注册会计师的责任

按照中国注册会计师审计准则的规定对财务报表发表审计意见是注册会计师的责任。

注册会计师作为独立的第三方，对财务报表发表审计意见，有利于提高财务报表的可信赖程度。为履行这一职责，注册会计师应当遵守职业道德规范，按照审计准则的规定计划和实施审计工作，获取充分、适当的审计证据，并根据获取的审计证据得出合理的审计结论，发表恰当的审计意见。注册会计师通过签署审计报告确认其责任。

三、两种责任不能相互取代

财务报表审计不能减轻被审计单位管理层和治理层的责任。

财务报表编制和财务报表审计是财务信息生成链条上的不同环节，两者各司其职。法律法规要求管理层和治理层对编制财务报表承担责任，有利于从源头上保证财务信息质量。同时，在某些方面，注册会计师与管理层和治理层之间可能存在信息不对称。管理层和治理层作为内部人员，对企业的情况更为了解，更能做出适合企业特点的会计处理决策和判断，因此管理层和治理层理应对编制财务报表承担完全责任。尽管在审计过程中，注册会计师可能向管理层和治理层提出调整建议，甚至在不违反独立性的前提下为管理层编制财务报表提供协助，但管理层仍然对编制财务报表承担责任，并通过签署财务报表确认这一责任。

如果财务报表存在重大错报，而注册会计师通过审计没有能够发现，也不能因为财务报

表已经注册会计师审计这一事实而减轻管理层和治理层对财务报表的责任。

四、几个重要概念

(一)财务报表审计的一般原则

1.遵守职业道德规范

注册会计师应当遵守相关的职业道德规范,恪守独立、客观、公正的原则,保持专业胜任能力和应有的关注,并对执业过程中获知的信息保密。

注册会计师行业是诚信行业,整个社会对行业从业人员的职业精神、职业技能、职业纪律和职业作风的期望很高。制定并遵循一套行业职业道德规范,是注册会计师维护行业形象、取信于社会公众的基础。

目前,注册会计师职业道德规范主要为《中国注册会计师职业道德规范指导意见》。《中国注册会计师职业道德规范指导意见》要求注册会计师在执行鉴证业务时,恪守独立、客观、公正的原则,保持专业胜任能力和应有的关注,并对执业过程中获知的信息保密。

其中,应有的关注是指专业人士对其所提供服务承担的勤勉尽责的义务。具体到审计服务而言,注册会计师应当以勤勉尽责的态度执行审计业务。应有的关注要求注册会计师保持职业怀疑态度,运用其专业知识、技能和经验,获取和客观评价审计证据。

2.遵守质量控制准则

注册会计师应当遵守会计师事务所质量控制准则。会计师事务所应当根据质量控制准则并结合具体情况,制定合适的质量控制制度,包括质量控制政策和程序,以合理实现质量控制的两大目标:(1)保证会计师事务所及其人员遵守法律法规、职业道德规范以及审计准则、审阅准则、其他鉴证业务准则和相关服务准则的规定;(2)会计师事务所和项目负责人根据具体情况出具恰当的报告。

目前,财政部已发布两项质量控制准则,即《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》和《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》。前者从会计师事务所层面上进行规范,适用于包括历史财务信息审计业务在内的各项业务;后者从执行审计项目的负责人层面上进行规范,仅适用于历史财务信息审计业务。这两项准则联系紧密,前者是后者的制定依据。

注册会计师应当遵守会计师事务所质量控制准则以及本所的质量控制制度。在执行某项审计业务时,注册会计师还应当同时遵守会计师事务所制定的审计质量控制程序。

3.遵守审计准则

注册会计师应当按照审计准则的规定执行审计工作。审计准则作为注册会计师提供的审计服务质量的技术标准,对注册会计师在某一审计领域的责任、所需要达到的目标和核心要求、为达到这一目标所要实施的必要审计程序做出了明确规范。注册会计师应当按照审计准则的规定执行审计工作,以保证审计工作质量,维护社会公众利益,增进社会公众对注册会计师行业的信心。

为了确保注册会计师在执行审计业务时遵守审计准则，注册会计师应当遵守会计师事务所按照有关质量控制准则要求而建立的适合于本所的质量控制制度，包括适合于审计业务的质量控制程序。

（二）财务报表的审计范围

财务报表的审计范围是指为实现财务报表审计目标，注册会计师根据审计准则和职业判断实施的恰当的审计程序的总和。恰当的审计程序是指审计程序的性质、时间和范围是恰当的。

审计范围受到限制是指由于客观原因或者被审计单位施加的限制，注册会计师未能实施其根据审计准则和职业判断应当实施的审计程序，从而未能获取充分、适当的审计证据。

需要特别强调的是，审计准则中的"审计范围"并不是指注册会计师审计的哪一年（年度）的财务报表，也不是指注册会计师审计的哪一张财务报表。

注册会计师应当根据审计准则和职业判断确定审计范围。审计准则在规定注册会计师承担的责任和所要实现的目标的同时，还规定了为履行责任和实现目标所须实施的审计程序。例如，《中国注册会计师审计准则第 1141 号——财务报表审计中对舞弊的考虑》规定，注册会计师有责任按照审计准则的规定实施审计工作，获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证，无论该错报是由于舞弊还是错误导致。同时，该准则还对注册会计师如何履行这一职责规定了必要的审计程序，如第三十条要求注册会计师通过询问、考虑舞弊风险因素、分析程序、考虑其他信息等获取用于识别舞弊导致的财务报表重大错报风险所需的信息。

审计中的职业判断是指注册会计师在审计准则的框架下，运用专业知识和经验在备选方案中做出决策。被审计单位的具体情况千差万别，审计准则不可能针对所有可能遇到的情况规定对应的审计程序。因此，在审计过程中，注册会计师运用职业判断至关重要。注册会计师在确定审计程序的性质、时间和范围，评价审计证据，得出审计结论和形成审计意见时，都离不开职业判断。离开了职业判断，审计就成为简单机械地执行审计程序的过程。注册会计师在确定拟实施的审计程序时，除需要考虑审计准则中规定的审计程序外，还需要根据职业判断实施为实现审计目标而需要执行的其他审计程序。

因此，在确定拟实施的审计程序时，注册会计师应当遵守与财务报表审计相关的各项审计准则。换言之，注册会计师不能只遵守部分审计准则，而应当遵守与财务报表审计相关的所有审计准则。

（三）职业怀疑态度

职业怀疑态度是指注册会计师以质疑的思维方式评价所获取审计证据的有效性，并对相互矛盾的审计证据，以及引起对文件记录或管理层和治理层提供的信息的可靠性产生怀疑的审计证据保持警觉。

职业怀疑态度并不要求注册会计师假设管理层是不诚信的，但是也不能假设管理层的诚信毫无疑问。职业怀疑态度要求注册会计师凭证据"说话"。职业怀疑态度意味着，在进

行询问和实施其他审计程序时,注册会计师不能因轻信管理层和治理层的诚信而满足于说服力不够的审计证据。相应地,为得出审计结论,注册会计师不应使用管理层声明替代应当获取的充分、适当的审计证据。例如,注册会计师不能仅凭管理层声明,而对重要的应收账款不进行函证就得出应收账款余额存在的结论。

职业怀疑态度要求注册会计师不应将审计中发现的舞弊视为孤立发生的事项。注册会计师还应当考虑发现的错报是否表明在某一特定领域存在舞弊导致的更高的重大错报风险;如果从不同来源获取的审计证据或获取的不同性质的审计证据不一致,可能表明其中某项或某几项审计证据不可靠,因此注册会计师应当追加必要的审计程序;如果管理层的某项声明与其他审计证据相矛盾,注册会计师应当调查这种情况。必要时,注册会计师应重新考虑管理层做出的其他声明的可靠性;如果在审计过程中识别出异常情况,注册会计师应当做进一步调查。例如,如果注册会计师在审计过程中识别出的情况使其认为文件记录可能是伪造的或文件记录中的某些条款已发生变动,则应当做进一步调查,包括直接向第三方询证,或考虑利用专家的工作以评价文件记录的真伪。

(四)合理保证

合理保证与绝对保证是一个相对应的概念。绝对保证是指注册会计师对财务报表整体不存在重大错报提供百分之百的保证。合理保证要求注册会计师通过不断修正的、系统的执业过程,获取充分、适当的审计证据,对财务报表整体发表审计意见,它提供的是一种高水平但非百分之百的保证。

注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作,能够对财务报表整体不存在重大错报(无论该错报是由错误引起,还是由舞弊引起的)提供合理保证。合理保证与整个审计过程相关。

第三节 财务报表循环

一、财务报表审计的循环法

财务报表审计的组织方式大致有两种:一是对报表的每个账户余额单独进行审计,此法称为账户法(account approach)。此法下对审计工作的"分块"(segmenting)通常使工作效率低下,因为该法将紧密联系的相关账户(如存货和产品销售成本)人为分割开,从而会造成整个审计工作的脱节和重复。二是将财务报表分成几大块进行审计,即把紧密联系的交易种类(含事项,下同)和账户余额归入同一块中,此法称为循环法(cycle approach)。比如,销售、销售退回、收现及坏账冲销是导致应收账款增减的四种交易,把这四种交易及应收账款划入"销售与收款循环"进行审计。循环法不仅使审计工作更便于管理,而且有助于更好地对审计小组的不同成员分派任务。通过考察交易被记录于各种记账凭证乃至汇总到总账和财务

报表的方式，可以发现使用循环法具有逻辑合理性，实际上，循环法是将记录于不同记账凭证中的交易同这些交易所影响的总账余额合并起来考虑，以更有效地安排审计工作。

二、循环的划分及其相互关系

不同行业的企业经营性质不同，因此可将其财务报表分为不同的循环，即使是同一企业，不同注册会计师也可能有不同的循环划分方法。假定某公司是制造性企业，注册会计师将其200×年度财务报表划分为四个循环：销售与收款循环、采购与付款循环、存货与仓储循环和筹资与投资循环，如表5－1所示。

表5－1 公司循环划分表

循环	各循环包括的记账凭证的主要种类	各循环包括的总账项目举例	
		资产负债表项目	利润表项目
销售与收款循环	收款、转账	应收票据、应收账款、长期应收款、预收款项、应交税费	营业收入、营业税金及附加、销售费用
采购与付款循环	付款、转账	预付款项、固定资产、在建工程、工程物资、固定资产清理、无形资产、开发支出、商誉、长期待摊费用、应付票据、应付账款、长期应付款	管理费用
存货与仓储循环	转账、付款	存货(包括材料采购或在途物资、原材料、材料成本差异、库存商品、发出商品、商品进销差价、委托加工物资、受托代销商品、周转材料)、生产成本、制造费用、劳务成本、存货跌价准备、应付职工薪酬	营业成本
筹资与投资循环	转账、收款、付款	交易性金融资产、应收利息、应收股利、其他应收款、其他流动资产、可供出售金融资产、持有至到期投资、长期股权投资、投资性房地产、递延所得税资产、其他非流动资产、短期借款、交易性金融负债、应付利息、应付股利、其他应付款、其他流动负债、长期借款、应付债券、专项应付款、预计负债、递延所得税负债、其他非流动负债、实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积、未分配利润	财务费用、资产减值损失、公允价值变动收益、投资收益、营业外收入、营业外支出、所得税费用

注册会计师在划分循环时还应注意各循环之间有一定联系，比如筹资与投资循环同采购与付款循环(也称支出循环)紧密联系，存货与仓储循环与其他所有循环紧密联系。

在循环法下，注册会计师审计各个循环时，最有效的方法是在审计循环中各类交易及相关账户期末余额的基础上，合并形成对某类交易及其相关账户余额的保证水平。在注册会计师得出报表整体公允表达的结论之前，必须实现各类交易的审计目标和各个账户余额的审计目标。有关交易的审计目标和有关余额的审计目标尽管有所不同，却是紧密联系的。比如，资产负债表中"应收账款"项目属销售与收款循环，审计时应分别测试影响该账户的四类交易即销售、收现、销售退回及折让、坏账冲销等交易和该账户的期末余额。

第四节 确定具体审计目标

一、被审计单位管理层的认定

认定是指管理层对财务报表组成要素的确认、计量、列报做出的明确或隐含的表达。认定与审计目标密切相关，注册会计师的基本职责就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当。

管理层在财务报表上的认定有些是明确表达的，有些则是隐含表达的。例如，管理层在资产负债表中列报存货及其金额，意味着做出了下列明确的认定：(1)记录的存货是存在的；(2)存货以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。同时，管理层也做出下列隐含的认定：(1)所有应当记录的存货均已记录；(2)记录的存货都由被审计单位拥有。

管理层对财务报表各组成要素均做出了认定，注册会计师的审计工作就是要确定管理层的认定是否恰当。

(一)与各类交易和事项相关的认定

注册会计师对所审计期间的各类交易和事项运用的认定通常分为下列类别：

1. 发生：记录的交易和事项已发生，且与被审计单位有关；

2. 完整性：所有应当记录的交易和事项均已记录；

3. 准确性：与交易和事项有关的金额及其他数据已恰当记录；

4. 截止：交易和事项已记录于正确的会计期间；

5. 分类：交易和事项已记录于恰当的账户。

(二)与期末账户余额相关的认定

注册会计师对期末账户余额运用的认定通常分为下列类别：

1. 存在：记录的资产、负债和所有者权益是存在的；

2. 权利和义务：记录的资产由被审计单位拥有或控制，记录的负债是被审计单位应当履

行的偿还义务；

3. 完整性：所有应当记录的资产、负债和所有者权益均已记录；

4. 计价和分摊：资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中，与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

(三)与列报相关的认定

注册会计师对列报运用的认定通常分为下列类别：

1. 发生以及权利和义务：披露的交易、事项和其他情况已发生，且与被审计单位有关；

2. 完整性：所有应当包括在财务报表中的披露均已包括；

3. 分类和可理解性：财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚；

4. 准确性和计价：财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当。

被审计单位管理层的认定与审计有着密切的关系，如图 5-1 所示。

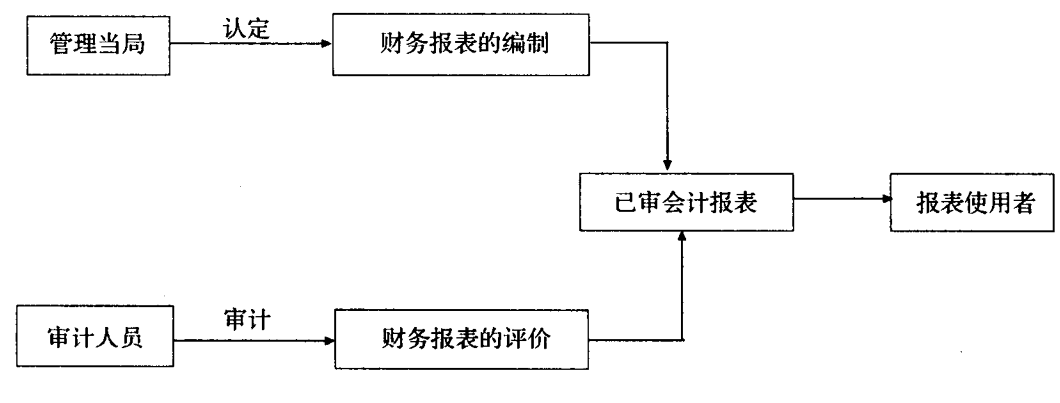


图 5-1 认定与审计的关系

二、具体审计目标

注册会计师了解了认定，就很容易确定每个项目的具体审计目标，并以此作为评估重大错报风险以及设计和实施进一步审计程序的基础。

(一)与各类交易和事项相关的审计目标

1. 发生：由发生认定推导的审计目标是确认已记录的交易是真实的。例如，如果没有发生销售交易，但在销售日记账中记录了一笔销售，则违反了该目标。

发生认定所要解决的问题是管理层是否把那些不曾发生的项目列入财务报表，它主要与财务报表组成要素的高估有关。

2. 完整性：由完整性认定推导的审计目标是确认已发生的交易确实已经记录。例如，如果发生了销售交易，但没有在销售明细账和总账中记录，则违反了该目标。

发生和完整性两者强调的是相反的关注点。发生目标针对潜在的高估，而完整性目标

则针对漏记交易(低估)。

3.准确性:由准确性认定推导出的审计目标是确认已记录的交易是按正确金额反映的。例如,如果在销售交易中,发出商品的数量与账单上的数量不符,或是开账单时使用了错误的销售价格,或是账单中的乘积或加总有误,或是在销售明细账中记录了错误的金额,则违反了该目标。

准确性与发生、完整性之间存在区别。例如,若已记录的销售交易是不应当记录的(如发出的商品是寄销商品),则即使发票金额是准确计算的,仍违反了发生目标。再如,若已入账的销售交易是对正确发出商品的记录,但金额计算错误,则违反了准确性目标,但没有违反发生目标。在完整性与准确性之间也存在同样的关系。

4.截止:由截止认定推导出的审计目标是确认接近于资产负债表日的交易记录于恰当的期间。例如,如果本期交易推到下期,或下期交易提到本期,均违反了截止目标。

5.分类:由分类认定推导出的审计目标是确认被审计单位记录的交易经过适当分类。例如,如果将现销记录为赊销,将出售经营性固定资产所得的收入记录为营业收入,则导致交易分类的错误,违反了分类的目标。

(二)与期末账户余额相关的审计目标

1.存在:由存在认定推导的审计目标是确认记录的金额确实存在。例如,如果不存在某顾客的应收账款,在应收账款明细表中却列入了对该顾客的应收账款,则违反了存在性目标。

2.权利和义务:由权利和义务认定推导的审计目标是确认资产归属于被审计单位,负债属于被审计单位的义务。例如,将他人寄售商品列入被审计单位的存货中,违反了权利目标;将不属于被审计单位的债务记入账内,违反了义务目标。

3.完整性:由完整性认定推导的审计目标是确认已存在的金额均已记录。例如,如果存在某顾客的应收账款,在应收账款明细表中却没有列入对该顾客的应收账款,则违反了完整性目标。

4.计价和分摊:资产、负债和所有者权益以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价或分摊调整已恰当记录。

(三)与列报相关的审计目标

各类交易和账户余额的认定正确只是为列报正确打下了必要的基础,财务报表还可能因被审计单位误解有关列报的规定或舞弊等而产生错报。另外,还可能因被审计单位没有遵守一些专门的披露要求而导致财务报表错报。因此,即使注册会计师审计了各类交易和账户余额的认定,实现了各类交易和账户余额的具体审计目标,也不意味着获取了足以对财务报表发表审计意见的充分、适当的审计证据。因此,注册会计师还应当对各类交易、账户余额及相关事项在财务报表中列报的正确性实施审计。

1.发生及权利和义务:将没有发生的交易、事项,或与被审计单位无关的交易和事项包括在财务报表中,则违反该目标。例如,复核董事会会议记录中是否记载了固定资产抵押等

事项，询问管理层固定资产是否被抵押，即是对列报的权利认定的运用。如果抵押固定资产则需要在财务报表中列报，说明其权利受到限制。

2.完整性：如果应当披露的事项没有包括在财务报表中，则违反该目标。例如，检查关联方和关联交易，以验证其在财务报表中是否得到充分披露，即是对列报的完整性认定的运用。

3.分类和可理解性：财务信息已被恰当地列报和描述，且披露内容表述清楚。例如，检查存货的主要类别是否已披露，是否将一年内到期的长期负债列为流动负债，即是对列报的分类和可理解性认定的运用。

4.准确性和计价：财务信息和其他信息已公允披露，且金额恰当。例如，检查财务报表附注是否分别对原材料、在产品和产成品等存货成本核算方法做了恰当说明，即是对列报的准确性和计价认定的运用。

第五节　审计过程与审计目标的实现

一、接受业务委托

会计师事务所应当按照执业准则的规定，谨慎决策是否接受或保持某客户关系和具体审计业务。在接受委托前，注册会计师应当初步了解审计业务环境，包括业务约定事项、审计对象特征、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及其环境的相关特征，以及可能对审计业务产生重大影响的事项、交易、条件和惯例等其他事项。

只有在了解后认为符合胜任能力、独立性和应有的关注等职业道德要求，并且拟承接的业务具备下列所有特征时，注册会计师才能将其作为审计业务予以承接：

(1)审计对象适当；

(2)使用的标准适当且预期使用者能够获取该标准；

(3)注册会计师能够获取充分、适当的证据以支持其结论；

(4)注册会计师的结论以书面报告形式表述，且表述形式与所提供的保证程度相适应；

(5)该业务具有合理的目的。

如果审计业务的工作范围受到重大限制，或委托人试图将注册会计师的名字和审计对象不适当地联系在一起，则该业务可能不具有合理的目的。

接受业务委托阶段的主要工作包括：

(1)了解和评价审计对象的可审性；

(2)决策是否考虑接受委托；

(3)商定业务约定条款；

(4)签订审计业务约定书等。

二、计划审计工作

计划审计工作十分重要,计划不周不仅会导致盲目实施审计程序,无法获取充分、适当的审计证据以将审计风险降至可接受的低水平,影响审计目标的实现,而且还会浪费有限的审计资源,增加不必要的审计成本,影响审计工作的效率。因此,对于任何一项审计业务,注册会计师在执行具体审计程序之前,都必须根据具体情况制定科学、合理的计划,使审计业务以有效的方式得到执行。一般来说,计划审计工作主要包括:在本期审计业务开始时开展的初步业务活动;制定总体审计策略;制定具体审计计划等。计划审计工作不是审计业务的一个孤立阶段,而是一个持续的、不断修正的过程,贯穿于整个审计过程的始终。

三、实施风险评估程序

审计准则规定,注册会计师必须实施风险评估程序,以此作为评估财务报表层次和认定层次重大错报风险的基础。所谓风险评估程序,是指注册会计师实施的了解被审计单位及其环境并识别和评估财务报表重大错报风险的程序。风险评估程序是必要程序,了解被审计单位及其环境为注册会计师在许多关键环节做出职业判断提供了重要基础。了解被审计单位及其环境实际上是一个连续和动态地收集、更新与分析信息的过程,贯穿于整个审计过程的始终。注册会计师应当运用职业判断确定需要了解被审计单位及其环境的程度。一般来说,实施风险评估程序的主要工作包括:了解被审计单位及其环境;识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险,包括确定需要特别考虑的重大错报风险(即特别风险)以及仅通过实施实质性程序无法应对的重大错报风险等。

四、实施控制测试和实质性程序

注册会计师实施风险评估程序本身并不足以为发表审计意见提供充分、适当的审计证据,注册会计师还应当实施进一步审计程序,包括实施控制测试(必要时或决定测试时)和实质性程序。因此,注册会计师评估财务报表重大错报风险后,应当运用职业判断,针对评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施,并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序,以将审计风险降至可接受的低水平。

只有存在下列情形之一,控制测试才是必要的:(1)在评估认定层次重大错报风险时,预期控制的运行是有效的,注册会计师应当实施控制测试以支持评估结果;(2)仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据,注册会计师应当实施控制测试,以获取内部控制运行有效性的审计证据。注册会计师应当计划和实施实质性程序,以应对评估的重大错报风险。实质性程序包括实质性分析程序和交易、账户余额、列报的细节测试。

由于注册会计师对重大错报风险的评估是一种判断,并且内部控制存在固有局限性,因此,无论评估的重大错报风险结果如何,注册会计师均应当针对所有重大的各类交易、账户余额、列报实施实质性程序,以获取充分、适当的审计证据。

由此可见，风险评估程序和实质性程序是每次财务报表审计都应实施的必要程序，而控制测试则不是。在财务报表审计业务中，注册会计师必须通过实施风险评估程序、控制测试（必要时或决定测试时）和实质性程序，才能获取充分、适当的审计证据，得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础。

五、完成审计工作和编制审计报告

注册会计师在完成财务报表所有循环的进一步审计程序后，还应当按照有关审计准则的规定做好审计完成阶段的工作，并根据所获取的各种证据，合理运用专业判断，形成适当的审计意见。本阶段主要工作有：审计期初余额、比较数据、期后事项和或有事项；考虑持续经营问题和获取管理层声明；汇总审计差异，并提请被审计单位调整或披露；复核审计工作底稿和财务报表；与管理层和治理层沟通；评价所有审计证据，形成审计意见；编制审计报告等。

复习思考题

1. 什么是审计目标？审计总目标经过了哪些不同阶段的演进？
2. 我国财务报表审计的总目标是什么？
3. 简述在财务报表审计中被审计单位治理层和管理层的责任。
4. 简述在财务报表审计中注册会计师应负的责任。
5. 简述财务报表循环的划分及其相互关系。
6. 什么是被审计单位管理层认定？其基本内容是什么？
7. 审计具体目标的内容有哪些？
8. 如何理解根据管理层认定导出审计具体目标这一命题的思想？
9. 为什么说审计是一种对会计报表认定进行再认定的活动？
10. 试比较账户法和循环法的主要区别。

案例分析题

下表是注册会计师吴正在审查黄河股份有限公司2006年度应付账款项目时所实施的部分审计程序。请分别指出这些程序最有可能证实的一项管理层认定，并将所选择的认定名称填入表内空格处。

具体审计程序	管理层认定名称
(1)确认的主营业务收入金额是恰当的	
(2)向债权单位函证应付账款	
(3)坚持在资产负债表日后有无材料已入库但没有收到购货发票的业务	
(4)检查应付账款是否存在借方余额	
(5)对以非记账本位币结算的应付账款,检查其采用的折算汇率是否正确	
(6)检查应付账款是否根据应付账款和预付账款明细科目的贷方余额填列	
(7)对于应付关联方的账款,检查有关交易项目的价格是否合理	
(8)查明长期挂账的应付账款的原因	
(9)比较材料入库凭证、购货发票及入账的日期	
(10)将应付账款明细账余额加计与总账余额核对	

第六章　审计证据和审计工作底稿

【教学目的】通过本章教学，使学生掌握审计证据的涵义及其作用，审计证据的特征、审计证据的分类和对审计证据的综合与评价；使学生了解审计工作底稿的涵义及作用，工作底稿的分类和格式，掌握编制审计工作底稿的要求，从而为以后各章的学习奠定基础。

现代审计工作的主要内容是收集、鉴定和综合审计证据，并根据审计证据和审计依据对比，对审计事项做出判断的过程。审计计划是对取证的安排，实施审计是取证的过程，编写审计报告是对审计证据的利用。审计工作底稿则是审计证据的载体，审计工作底稿的全部内容是审计人员形成审计结论，发表审计意见的直接依据。因此，审计证据的收集、鉴定和综合，审计工作底稿的编制、形成和复核，以及根据审计依据与审计证据的一致性程度判断审计事项的性质，是整个审计工作的核心和关键。

第一节　审计证据

一、审计证据的涵义和特征

(一)审计证据的涵义

审计证据是指审计人员为得出审计结论、支持审计意见而使用的所有信息，包括会计记录中的信息和其他信息。

审计证据是审计理论的一个重要组成部分，这是因为这种证据来源于被审计单位经济行为本身，反映着被审计单位经济活动的客观事实。审计人员对被审计单位的会计报表及其反映的经济活动所做的分析、判断和评价，不仅要依据各种审计依据，而且必须依靠一定的事实凭据。现代审计的最终目的是评价受托经济责任，而审计证据是解除或确定被审计人经济责任的根据，所以，审计人员对被审计单位会计报表发表意见时，必须取得充分、足够的审计证据，以支持其发表的审计意见。否则，没有证据或证据不充分，审计人员就没有发言权，审计意见也无从谈起。

《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》明确规定，“注册会计师应当获取充分、适当的审计证据，以得出合理的审计结论，作为形成审计意见的基础”。《国际审计准则——审计证据》对审计人员如何考虑审计证据的充分性和适当性也做出了规定。该准则

第十条指出，"审计人员在运用控制测试获取审计证据时，应考虑审计证据的充分性和适当性，以支持控制风险的估计水平。"第十二条还指出："审计人员在运用实质性程序获得审计证据时，应将来源于这些程序的审计证据的充分、适当性，同来源于控制测试的有关证据结合起来考虑，以支持会计报表认定。"第十八条指出："如果审计人员无法获取充分、适当的审计证据，应视情况发表保留意见或无法表示意见。"

(二)审计证据的特征

审计人员对被审计单位所做出的评价和所提出的审计结论具有一定的法律效力。而取得充分的、具有说服力的审计证据，是做出正确审计结论的前提。可见，审计证据既要满足其数量特征——充分性，又要满足其质量特征——适当性。

1.充分性

审计证据的充分性又称为足够性，是对审计证据数量的衡量。它是指审计证据的数量能足以支持审计人员的审计意见。因此，它是审计人员为形成审计意见所需审计证据的最低数量要求。

客观公正的审计意见必须建立在有足够数量的审计证据的基础之上，但是这并不是说审计证据的数量越多越好，为了使审计人员进行有效率、有效益的审计，审计人员通常把需要足够数量审计证据的范围降低到最低限度。因此，每一审计项目对审计证据的需要量，以及取得这些证据的途径和方法，应当根据该项目的具体情况而定。在某些情况下，由于时空或成本的限制，审计人员不能获取最为理想的审计证据时，可考虑通过其他途径或用其他的审计证据来替代。

一般说来，审计人员所需获取的审计证据的数量不仅受到错报风险的影响，还受到审计证据质量的影响。错报风险越大，需要的审计证据可能越多；审计证据质量越高，需要的审计证据数量可能越少；但仅仅获取更多的审计证据也可能难以弥补其质量上的缺陷。此外，审计证据的充分性还受到来自取证成本的影响，比如，审计人员常常面临一种决策，那就是增加时间和成本能否给审计证据的数量和质量带来相当的效益。如增加时间和成本后并未给审计工作带来预期的效益，就应考虑采取更为有效的审计程序来收集高质量、足够的审计证据。所以，根据独立审计准则的要求，审计人员在执行审计业务时应当考虑获取审计证据的成本与所获取信息的有用性之间的关系，但不应将获取审计证据的成本高低和难易程度作为减少不可替代审计程序的理由。

2.适当性

适当性是对审计证据质量的衡量，它是指审计证据的相关性和可靠性。前者是指审计证据与审计目标相互关联；后者是指审计证据应能如实地反映客观事实。

(1)审计证据的相关性

审计人员只能利用与审计目标相关联的审计证据来证实被审计单位所认定的事项。在确定审计证据的相关性时，审计人员应当考虑：① 特定的审计程序可能只为某些认定提供相关的审计证据，而与其他认定无关；② 针对同一项认定可以获取不同来源或不同性质的

审计证据;③ 与某项认定相关的审计证据并不能替代与其他认定相关的审计证据。

(2)审计证据的可靠性

审计证据的可靠性是指审计证据的客观性和可验证性。前者是指审计证据是客观事实的真实反映,不能是臆断、猜测、估计、虚构的主观产物;后者是指审计证据反映的信息资料是可以验证的,绝非空穴来风、凭空捏造的。

通常,审计证据的可靠性受到其来源和性质的影响,并取决于获取审计证据的具体环境。审计人员一般按照下列原则考虑审计证据的可靠性:① 从外部独立的来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠;② 内部控制有效时内部生成的审计证据比内部控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠;③ 直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠;④ 以文件、记录形式(无论是纸质、电子或其他介质)存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠;⑤ 从原件获取的审计证据比从传真或复印件获取的审计证据更可靠。

审计证据的充分性和适当性密切相关。审计证据的适当性会影响其充分性。一般而言,审计证据的相关与可靠程度越高,则所需审计证据的数量就可减少;反之,审计证据的数量就要相应增加。

二、审计证据的种类

审计证据分类的目的,在于找出更合理、更有效、更具有说服力的证据,以达到较好的证明效果,以利于审计工作的顺利完成。在现代审计实务中,审计人员通常是针对每项会计报表的认定来获取审计证据。所谓认定,是指被审计单位管理当局对会计报表各组成要素的确认、计量、列报与披露做出的明确或隐含的声明。

一般而言,审计人员所获取的审计证据可以按其外形特征分为实物证据、书面证据、口头证据和环境证据四大类。

(一)实物证据

实物证据是指通过实际观察或盘点所取得的、用以确定某些实物资产是否确实存在的证据。例如,库存现金的数额可以通过监盘加以验证,各种存货和固定资产可以通过监盘的方式证明其是否确实存在。实物证据通常是证明实物资产是否存在非常有说服力的证据,但实物资产的存在并不能完全证实被审计单位对其拥有所有权。例如,年终盘点的存货可能包括其他企业寄售或委托加工的部分,或者已经销售而等待发运的商品。再者,通过对某些实物资产的盘点,虽然可以确定其实物数量,但质量好坏(它将影响资产的价值)有时难以通过实物盘点来加以判断。因此,对于取得实物证据的账面资产,还应就其所有权归属及其价值情况另行审计。

(二)书面证据

书面证据是审计人员所获取的各种以书面文件为形式的一类证据。它包括与审计有关的各种原始凭证、会计记录(记账凭证、会计账簿和各种明细表)、各种会议记录和文件、各种

合同、通知书、报告书及函件等。在审计过程中，审计人员往往要大量地获取和利用书面证据，因此书面证据是审计证据的主要组成部分，也可称为基本证据。

书面证据按其来源可以分为外部证据和内部证据两类。

1.外部证据

外部证据是由被审计单位以外的组织机构或人士所编制的书面证据。它一般具有较强的证明力。

外部证据又包括由被审计单位以外的机构或人士编制，并由其直接递交审计人员的外部证据，以及由被审计单位以外的机构或人士编制，但为被审计单位持有并提交审计人员的书面证据两种。前者如应收账款函证回函，被审计单位律师与其他独立的专家关于被审计单位资产所有权和或有负债等的证明函件，保险公司、寄售企业、证券经纪人的证明等，此类证据不仅由完全独立于被审计单位的外界组织或人员提供，而且未经被审计单位有关职员之手，从而排除了伪造、更改凭证或业务记录的可能性，因而其证明力最强；后者如银行对账单、购货发票、应收票据、顾客订购单、有关的契约、合同等，由于此类证据已经被审计单位职员之手，在评价其可靠性时，审计人员应考虑被涂改或伪造的难易程度及其已被涂改的可能性。当获取的书面证据有被涂改或伪造的痕迹时，审计人员应予以高度警觉。尽管如此，在一般情况下，外部证据仍是较被审计单位的内部证据更具证明力的一种书面证据。

此外，在外部证据中，往往还包括审计人员为证明某个事项而自己动手编制的各种计算表、分析表等。

2.内部证据

内部证据是由被审计单位内部机构或职员编制和提供的书面证据。它包括被审计单位的会计记录、被审计单位管理当局声明书，以及其他各种由被审计单位编制和提供的有关书面文件。

一般而言，内部证据不如外部证据可靠。但如果内部证据在外部流转，并获得其他单位或个人的承认(如销货发票、付款支票等)，则具有较强的可靠性。即使只在被审计单位内部流转的书面证据，其可靠程度也因被审计单位内部控制的好坏而异。若内部证据(如收料单与发料单)经过了被审计单位不同部门的审核、签章，且所有凭据预先都有连续编号并按序号依次处理，则这些内部证据也具有较强的可靠性；相反，若被审计单位的内部控制不太健全，审计人员就不能过分地信赖其内部自制的书面证据。

(1)会计记录

会计记录包括各种自制的原始凭证、记账凭证、账簿记录等，它是审计人员取自被审计单位内部的一类非常重要的审计证据。审计人员在检查会计报表项目时，往往需要追溯检查被审计单位的会计账簿和各种凭证。他们通常需由分类账追查至日记账与记账凭证，然后再追查支票、发票及其他原始凭证。会计记录的可靠性，主要取决于被审计单位在填制时内部控制的完善程度。例如，审计人员要查明所审计年度内被审计单位出售的一台机器设备是否经适当记载时，首先要查阅固定资产明细账，检查机器设备在持有年度内的累计折旧

额是否等于出售时所转销的“累计折旧”的账面金额,并检查明细账上所列的原始成本金额是否与出售时贷记“固定资产”账户的金额一致,同时还应检查出售所得的货币收入是否已恰当地记入现金或银行存款日记账。假如固定资产明细账、总账和日记账分别由三位职员独立负责,或由具有良好内部控制的电子计算机系统所产生,且各种证据彼此一致,则这些证据就能够有力地证明:机器设备的出售业务已被恰当地记录。至于审计人员是否需进一步检查某些有关文件,诸如核准出售的通知书等,则应视机器设备所涉及金额的相对重要性和其他审计环境而定。

除各种会计凭证、会计账簿外,可作为这一类审计证据的还有被审计单位编制的各种试算表和汇总表等。

(2)被审计单位管理当局声明书

被审计单位管理当局声明书是审计人员从被审计单位管理当局所获取的书面声明。其主要内容是以书面的形式确认被审计单位在审计过程中所做的各种重要的陈述和保证,包括:

①所有的会计记录、财务数据、董事会及股东大会会议记录均已提供给审计人员;

②会计报表是完整的,并按国家的有关法规、制度编制;

③所有须披露的事项(诸如或有负债、关联方交易等)均已做了充分的披露;

④其他事项。

被审计单位管理当局声明书属于可靠性较低的内部证据,不可替代审计人员实施其他必要的审计程序。但是它却具有以下作用:

第一,提醒被审计单位的管理人员,他们对会计报表负有主要责任;

第二,将被审计单位在审计期间所回答的问题予以书面化,并列入审计工作底稿中;

第三,声明书可作为被审计单位管理当局未来意图的证据。

(3)其他书面文件

其他书面文件是指被审计单位提供的其他有助于审计人员形成审计结论和意见的书面文件,如被审计单位管理当局声明书中所提及的董事会及股东大会会议记录,重要的计划、合同资料,被审计单位的或有损失,关联方交易等。

(三)口头证据

口头证据是被审计单位职员或其他有关人员对审计人员的提问做口头答复所形成的一类证据。通常在审计过程中,审计人员会向被审计单位的有关人员询问会计记录、文件的存放地点,采用特别会计政策和方法的理由,收回逾期应收账款的可能性等。对于这些问题的口头答复,就构成了口头证据。一般而言,口头证据本身并不足以证明事情的真相,审计人员往往可以通过口头证据发掘出一些重要的线索,从而有利于对某些需审核的情况做进一步的调查,以搜集到更为可靠的证据。例如,审计人员在对应收账款进行账龄分析后,可以询问应收账款负责人对收回逾期应收账款的可能性的意见。如果其意见与审计人员自行估计的坏账损失基本一致,则这一口头证据就可成为证实审计人员有关坏账损失判断的重要

证据。

在审计过程中，审计人员应把各种重要的口头证据尽快做成记录，并注明是何人、何时、在何种情况下所做的口头陈述，必要时还应获得被询问者的签名确认。相对而言，不同人员对同一问题所做的口头陈述相同时，口头证据具有较高的可靠性。但在一般情况下，口头证据往往需要得到其他相应证据的支持。

(四)环境证据

环境证据也称状况证据，是指对被审计单位产生影响的各种环境事实。具体而言，它又包括以下几种：

1. 有关内部控制情况

如果被审计单位有着良好的内部控制，就可增加其会计资料的可信赖程度。也就是说，当审计人员确认被审计单位有良好的内部控制，且其日常管理又一贯地遵守其内部控制中有关的规定时，就可认为被审计单位现行的内部控制为会计报表项目的可靠性提供了强有力的证据。审计人员就被审计单位的会计报表发表有无重大错报、漏报的意见时，一方面要依赖于被审计单位内部控制的完善程度；另一方面又要依赖于审计人员所实施的有关会计报表信息的实质性审计。此外，被审计单位内部控制的完善程度还决定着审计人员所需的从其他各种渠道收集的审计证据的数量。内部控制越健全、越严密，所需的其他各类审计证据就越少；否则，审计人员就必须获取较大数量的其他审计证据。

2. 被审计单位管理人员的素质

被审计单位管理人员的素质越高，则其所提供的证据发生差错的可能性就越小。例如，当被审计单位会计人员的素质较高时，其会计记录就不容易发生错误。因此，会计人员的素质对会计资料的可靠性会产生影响。

3. 各种管理条件和管理水平

良好的管理条件和较高的管理水平，也是影响其所提供证据的可靠程度的一个重要因素。

必须指出，环境证据一般不属于基本证据，但它可帮助审计人员了解被审计单位及其经济活动所处的环境，是审计人员进行判断所必须掌握的资料。

三、审计证据的收集

审计的主要工作是通过实地审查来收集和整理审计证据，以此作为审计人员对被审计单位会计报表发表审计意见的基础。因此，收集审计证据是审计工作的核心，也是考核审计工作质量的重要环节，关系到审计工作的成效。

审计人员为了获取充分、适当的审计证据，应当实施特定审计程序，以实现相关审计目标。

(一)风险评估程序

实施风险评估程序的目的是了解被审计单位及其环境，包括内部控制，以评估会计报表

层次和认定层次的重大错误风险。风险评估程序本身并不足以为发表审计意见提供充分、适当的审计证据，审计人员还应当实施进一步审计程序，包括在必要时或决定测试内部控制时实施的控制测试，以及实施的实质性程序。

(二)控制测试程序

实施控制测试程序的目的是测试被审计单位内部控制在防止、或发现并纠正认定层次重大错报方面的运行是否有效。控制测试程序不是必不可少的，当存在下列情况时，控制测试是必要的：

1.对风险的评估预期控制的运行是有效的，审计人员应当实施控制测试以支持评估结果；

2.当仅实施实质性程序不足以提供充分、适当的审计证据时，审计人员应当实施控制测试，以获取内部控制运行有效性的审计证据。

审计人员应当针对重大错报风险的相关评估，包括实施风险评估程序的结果和在必要时实施控制测试的结果，计划和实施实质性程序。

由于对重大错报风险的评估是一种判断，并且内部控制存在固有局限性，所以，无论评估的重大错报风险结果如何，审计人员都应当针对重大的各类交易、账户余额、列报与披露实施实质性程序，以获取充分、适当的审计证据。

(三)实质性程序

实质性程序的目的是发现认定层次的重大错报，以便取得充分、适当的审计证据，对被审计单位会计报表发表审计意见。

通常，审计人员可以采用下列审计方法获取审计证据：

1.检查记录或文件

是指审计人员对被审计单位内部或外部生成的，以纸质、电子或其他介质形式存在的记录或文件进行检查。这种方法可提供可靠程度不同的审计证据，审计证据的可靠性取决于记录或文件的来源和性质。

2.检查有形资产

是指审计人员对实物资产进行的检查。检查有形资产可以为其存在性提供可靠的审计证据，但不一定能够为权利和义务或计价认定提供可靠的审计证据。

3.观察

是指审计人员实地察看相关人员正在从事的活动或执行的程序。这种方法所获得的证据仅限于观察发生的时点，并且可能影响对相关人员从事活动或执行程序的真实情况的了解。

4.询问

是指审计人员以书面或口头方式，向被审计单位内部或外部的知情人员获取财务信息和非财务信息，并对答复进行评价的过程。询问可能为审计人员提供尚未获悉的信息或佐证证据，也可能提供与已获信息存在重大差异的信息，但询问通常不足以发现认定层次存在

的重大错报，也不足以测试内部控制运行的有效性，因此，审计人员还应当实施其他审计程序获取充分、适当的审计证据。

5. 函证

是指审计人员为了印证影响会计报表认定的账户余额或其他信息，以被审计单位的名义向第三方发出询证函，获取和评价审计证据的过程。

6. 重新计算

是指审计人员以人工方式或使用计算机辅助审计技术，对记录或文件中数字的准确性进行核对。

7. 重新执行

是指审计人员以人工方式或使用计算机辅助审计技术，对被审计单位内部控制组成部分的程序或控制重新独立执行，以获取关于内部控制的合理性和有效性的审计证据的过程。

8. 分析程序

是指审计人员通过研究被审计单位财务数据之间、非财务数据之间以及财务数据与非财务数据之间的内在关系，对财务信息作出评价的过程。通常，分析程序还包括调查与其他相关信息不一致或与预测数据严重偏离的波动的关系。

上述八种审计方法又可概括为六种，它们与审计证据之间的关系如图 6-1 所示：

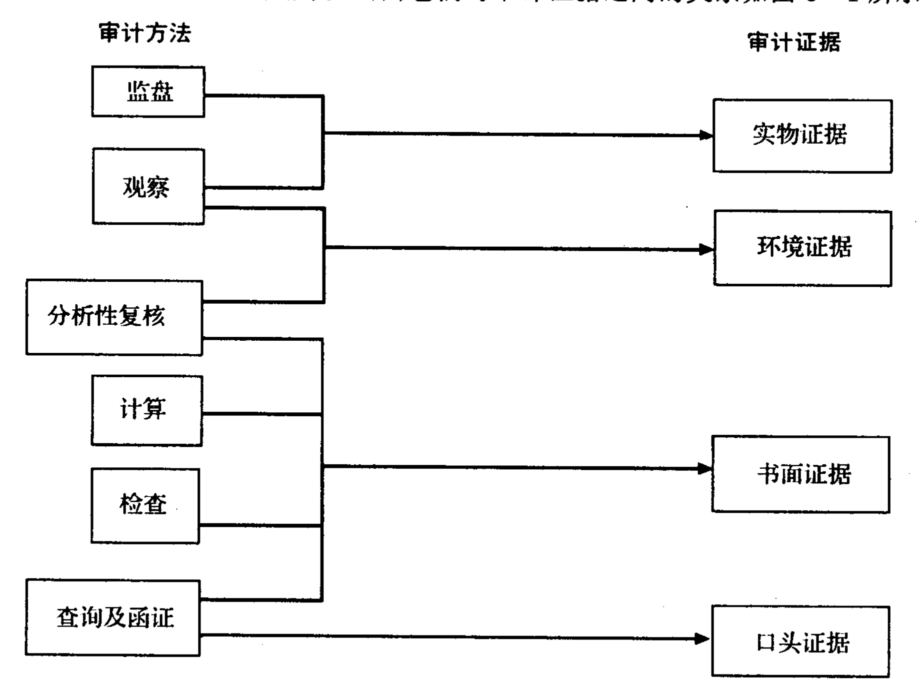


图 6-1 审计方法与审计证据的关系

四、审计证据的整理、分析与评价

审计人员为了使所收集到的分散的、个别的审计证据，变成充分、适当的证据，以正确评价被审计单位会计报表是否在所有重大方面公允地反映了其财务状况、经营成果及现金流量，就必须按照一定的方法对审计证据进行整理与分析，使之条理化、系统化，从而增强审计证据的说服力。

（一）审计证据整理与分析的方法

审计证据的整理与分析方法，取决于审计的目的和证据的种类。一般而言，审计证据的整理与分析方法有：

1.分类

是指将各种审计证据按其证明力的强弱，或按与审计目标的关系是否直接等分门别类排列成序。

2.计算

是指按照一定的方法对数据方面的审计证据进行计算，并从计算中得出所需要的新的证据。

3.比较

一方面是指将各种审计证据进行比较，从中分析出被审计单位经济业务的变动趋及特征；另一方面是指与审计目标进行比较，判断其是否符合要求（如不符合要求，则需补充收集有关的审计证据）。

4.小结

是指对审计证据在上述分类、计算和比较的基础上，审计人员对审计证据进行归纳总结，得出具有说服力的局部的审计结论。

5.综合

是指审计人员对各类审计证据及其所形成的局部的审计结论进行综合分析，最终形成整体的审计意见。

（二）审计证据的评价

1.审计人员应当根据实施的程序和获取的审计证据，评价对认定层次重大错报风险的评估是否仍然适当。

2.在形成审计意见时，审计人员应当确定是否已经获取充分、适当的审计证据，以将会计报表的重大错报风险降低至可接受的低水平。

3.在评价审计证据的充分性和适当性时，审计人员应当运用职业判断，并考虑下列因素的影响：

（1）认定发生潜在错报的重大性，以及潜在错报单独或连同其他潜在错报对会计报表产生重大影响的可能性；

（2）管理当局应对和控制风险的有效性；

(3)在以前审计中获取的关于类似潜在错报的经验；

(4)实施审计程序的结果，包括审计程序是否识别出舞弊或错误的具体情况；

(5)可获得信息的来源和可靠性；

(6)审计证据的说服力；

(7)对被审计单位及其环境(包括内部控制)的了解。

如果对重大的会计报表认定没有获取充分、适当的审计证据，审计人员应当尽量获取进一步的审计证据。如果不能获取充分、适当的审计证据，则审计人员应当发表保留意见或无法表示意见。

(三)审计证据整理与分析应注意的问题

审计人员在对审计证据进行整理与分析过程中，应着重注意以下事项：

1. 审计证据的取舍

审计人员不必、也不可能把审计证据所反映的内容全部都包括到审计报告之中。在编写审计报告之前，他必须对反映不同内容的审计证据做适当的取舍，舍弃那些无关紧要的、不必在审计报告中反映的次要证据，只选择那些具有代表性的、典型的审计证据在审计报告中加以反映。审计证据取舍的标准大体有：

(1)金额大小

对于金额较大、足以对被审计单位的财务状况或经营成果的反映产生重大影响的证据，应当作为重要的审计证据。

(2)问题性质的严重程度

有的审计证据本身所揭露问题的金额也许并不很大，但这类问题的性质较为严重，它可能导致其他重要问题的产生或与其他可能存在的重要问题有关，则这类审计证据也应作为重要的证据。

2. 分清事实的现象与本质

某些审计证据所反映的可能只是一种假象，审计人员必须对其加以认真的分析研究，通过现象找出它所反映的事物的本质，而不能被表面的假象所迷惑。

3. 排除伪证

所谓伪证，是被审计单位等审计证据的提供者出于某种动机而伪造的证据，或是有关方面基于主观或客观原因而提供的假证。这些证据或因精心炮制而貌似真证据，或与被审计事实之间存在某种巧合，如不认真排除，往往就会鱼目混珠，以假乱真。

第二节 审计工作底稿

一、审计工作底稿的含义、分类及作用

(一)审计工作底稿的含义

审计工作底稿是审计证据的载体,是指审计人员在执行审计业务过程中形成的全部审计工作记录和获取的资料。其内容包括审计人员在制订和实施审计计划时直接编制的、用以反映其审计思路和审计过程的工作记录;审计人员从被审计单位或其他有关部门取得的、用作审计证据的各种原始资料,以及审计人员接受并审阅他人代为编制的审计记录。审计工作底稿的全部内容是审计人员形成审计结论、发表审计意见的直接依据。

(二)审计工作底稿的分类

根据审计工作底稿的性质和作用,可将其分为综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿三类。

1. 综合类工作底稿

是指审计人员在审计计划和审计报告阶段,为规划、控制和总结整个审计工作,并发表审计意见所形成的审计工作底稿。该类工作底稿主要包括审计业务约定书、审计计划、审计报告未定稿、审计总结及审计调整分类汇总表等综合性的审计工作记录。

2. 业务类工作底稿

是指审计人员在审计实施阶段执行具体审计程序所编制和取得的工作底稿。该类工作底稿主要包括审计人员在执行预备调查、控制测试和实质性程序等审计程序时所形成的工作底稿。

3. 备查类工作底稿

是指审计人员在审计过程中形成的,对审计工作仅具有备查作用的审计工作底稿。该类工作底稿主要包括与审计约定事项有关的重要法律性文件、重要会议记录与纪要、重要经济合同与协议、企业营业执照、公司章程等原始资料的副本或复印件。

(三)审计工作底稿的作用

审计工作底稿是审计人员在审计业务中普遍使用的专业工具。编制或取得审计工作底稿是审计人员最主要的审计工作。审计工作底稿的主要作用表现在以下几个方面:

1. 审计工作底稿是联结整个审计工作的纽带

审计项目小组一般由多人组成,项目小组要进行合理的分工,不同的审计程序、不同会计账项的审计往往由不同人员执行。而最终形成审计结论和发表审计意见时,则主要针对被审计单位的会计报表进行。因此,必须把不同人员的审计工作有机地联结起来,以便对整体会计报表发表意见,而这种联结必须借助于审计工作底稿。

2.审计工作底稿是审计人员形成审计结论、发表审计意见的直接依据

审计结论和审计意见是根据审计人员获取的各种审计证据，以及审计人员一系列的专业判断形成的。而审计人员所收集到的审计证据和所做出的专业判断，都完整地记载于审计工作底稿中。因此，审计工作底稿理当成为审计结论与审计意见的直接依据。

3.审计工作底稿是解脱或减轻审计人员的审计责任、评价或考核审计人员专业能力与工作业绩的依据

审计人员依照独立审计准则实施了必要的审计程序，方可解脱或减轻其审计责任。审计人员专业能力的大小、工作业绩的好坏，主要体现在对审计程序的选择、执行和有关的专业判断上，而审计人员是否实施了必要的审计程序，审计程序的选择是否合理，专业判断是否准确，都必须通过审计工作底稿来体现和衡量。

4.审计工作底稿为审计质量控制与质量检查提供了可能

会计师事务所进行审计质量控制，主要是指导和监督审计人员选择实施审计程序，编制审计工作底稿，并对审计工作底稿进行严格复核。注册会计师协会或其他有关单位依法进行审计质量检查，也主要是对审计工作底稿的检查。因此，没有审计工作底稿，审计质量的控制与检查就无法落到实处。

5.审计工作底稿对未来的审计业务具有参考或备查价值

审计业务有一定的连续性，同一被审计单位前后年度的审计业务具有众多联系或共同点。因此，当年度的审计工作底稿对以后年度审计业务具有很大的参考或备查作用。

二、审计工作底稿的形成与复核

（一）审计工作底稿的形成

1.审计工作底稿的基本要素

审计工作底稿的形成方式主要有两种：一种是直接编制；另一种是取得。就所编制的审计工作底稿而言，尤其是对业务类工作底稿而言，《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》规定，一般包括下列基本要素：

(1)被审计单位名称；

(2)审计项目名称；

(3)审计项目时点或期间；

(4)审计过程记录；

(5)审计标识及其说明；

(6)审计结论；

(7)索引号及编号；

(8)编制者姓名及编制日期；

(9)复核者姓名及复核日期；

(10)其他应说明事项。

表6－1举例说明了审计工作底稿的基本要素。

表6－1 抽查盘点存货的工作底稿

原材料抽查盘点表

客户:W公司　　页　次:53W/P　　索引:E－2

编制人:Zjq　日期:1993.12.31

B/S日:1993.12.31　　复核人:Esq　日期:1994.1.5

盘点标签号码	存货表号　码	存货		盘点结果		差异
		号码	内容	客户	审计人员	
123	3	1～25	a	100√	100	50kg
224	20	1～90	b	50√	50	
367	25	2～30	c	2 000√	2 000	
485	31	3～20	d	1 500√	1 500	300kg
497	60	4～5	e	60√	60	
503	71	6～23	f	1 100√	1 100	
610	80	6～26	g	230√	230	
720	88	7～15	h	70√	70	

以上差异已由客户纠正,纠正差异后使被审计单位存货账户增加500元,抽查盘点的存货总价值为50 000元,占全部存货价值的20%。经追查至存货汇总表没有发现其他例外。我们认为错误并不重要。

√——已追查至被审计单位存货汇总表(E－5),并已纠正所有差异。

2.审计工作底稿的基本结构

审计人员编制审计工作底稿的基本目的是为了揭示有关审计事项的未审情况、审计人员的审计过程和经过审计后有关审计事项的审定情况。为实现上述目的,审计人员编制审计工作底稿时,应把握以下基本结构:

(1)被审计单位的未审情况,包括被审计单位的内部控制情况、有关会计账项的未审计发生额及期末余额。

(2)审计过程的记录,包括审计人员实施的审计测试性质、审计测试项目、抽取的样本及检查的重要凭证、审计标识及其说明、审计调整重分类事项等。

(3)审计人员的审计结论,包括审计人员对被审计单位内部控制情况的研究与评价结果、有关会计账项的审定发生额及审定期末余额。

3.形成审计工作底稿的基本要求

审计工作底稿的形成方式有编制与获取两种,对审计工作底稿的基本要求也应从这两方面来认识。

(1)编制审计工作底稿的基本要求

审计人员在编制审计工作底稿时,应当做到内容完整、格式规范、标识一致、记录清晰、结论明确,以便其他审计人员或有关人员的复核、检查或使用审计工作底稿时,能够理解和接受审计工作底稿的内容。

(2)获取审计工作底稿的基本要求

审计人员可直接从被审计单位或其他有关单位取得审计工作底稿,也可以要求被审计单位有关人员编制有关会计账项的明细分类或汇总底稿,甚至可以要求被审计单位就有关事项提供声明,诸如从被审计单位取得的有关法律性文件、合同和章程,从与被审计单位有往来关系的对方单位获取的往来款项询证函,要求被审计单位编制的存货盘点清单等。对于上述审计资料,审计人员必须做到:

① 注明资料来源;

② 实施必要的审计程序,如对有关法律性文件的复印审阅并同原件核对一致;

③ 形成相应的审计记录,审计人员在审阅或核对后,应形成相应的文字记录并签名,方能形成审计工作底稿。

4.常用的审计工作底稿类型

审计业务类型不同,被审计单位的经营性质不同,就会出现不同类型的审计工作底稿。就一般年度会计报表审计业务而言,常用的审计工作底稿类型主要包括:

(1)与被审计单位设立有关的法律性资料,如企业设立批准证书、营业执照、合同、协议与章程等文件或变更文件的复印件;

(2)与被审计单位组织机构及管理层人员结构有关的资料;

(3)重要的法律文件、合同、协议和会议记录的摘录或副本;

(4)被审计单位相关内部控制的研究与评价记录;

(5)审计业务约定书;

(6)被审计单位的未审计会计报表及审计差异调整表;

(7)审计计划;

(8)实施具体审计程序的记录和资料;

(9)与被审计单位、其他注册会计师、专家和其他有关人员的会谈记录、往来函件;

(10)被审计单位管理当局声明书;

(11)审计报告、管理建议书底稿及副本;

(12)审计约定事项完成后的工作总结;

(13)其他与完成审计约定事项有关的资料,包括有关报刊对被审计单位的宣传介绍、被审计单位所编制的企业简介或企业形象设计等资料。

(二)审计工作底稿的复核

1.审计工作底稿复核制度与复核的作用

一张审计工作底稿往往由一名专业人员独立完成,编制者对有关资料的引用、对有关事

项的判断、对会计数据的加计复算等都可能出现误差,因此,在审计工作底稿编制完成后,通过一定的程序,经过多层次的复核显得十分必要。会计师事务所应结合本所实际情况制定出实用有效的复核制度。所谓审计工作底稿复核制度,就是会计师事务所对有关复核人级别、复核程序与要点、复核人职责等做出的明文规定。

审计工作底稿复核的作用主要体现在以下三方面:

(1)减少或消除人为的审计误差,以降低审计风险,提高审计质量;

(2)及时发现和解决问题,保证审计计划顺利执行,并能够不断地协调审计进度、节约审计时间、提高审计效率;

(3)便于上级管理人员对审计人员进行审计质量监控和工作业绩考评。

2.审计工作底稿的复核要点

根据《中国注册会计师质量控制基本准则》的要求,会计师事务所应当建立多层次的审计工作底稿复核制度,而不同层次的复核人可能有不同的复核重点,但就复核工作的基本要点来看,不外乎以下几点:

(1)所引用的有关资料是否翔实、可靠;

(2)所获取的审计证据是否充分、适当;

(3)审计判断是否有理可据;

(4)审计结论是否恰当。

3.审计工作底稿复核的基本要求

复核是会计师事务所进行审计项目质量控制的一项重要程序,必须有严格和明确的规则。一般说来,复核时应做好下面几项工作:

(1)做好复核记录,对审计工作底稿中存在的问题和疑点要明确指出,并以文字记录于审计工作底稿中;

(2)复核人签名和签署日期,这样,有利于划清审计责任,也有利于上级复核人对下级复核人的监督;

(3)书面表示复核意见;

(4)督促编制人及时修改、完善审计工作底稿。

4.审计工作底稿三级复核制度

为了保证审计工作底稿复核工作的质量,会计师事务所应建立多层次的审计工作底稿复核制度。就我国会计师事务所的体制来看,建立三级复核制度是切实可行的。所谓审计工作底稿三级复核制度,就是会计师事务所制定的以主任会计师、部门经理(或签字注册会计师)和项目经理为复核人,对审计工作底稿进行逐级复核的一种复核制度。这一复核制度目前已在我国众多的会计师事务所实行,对提高审计质量发挥了重要作用。

项目经理(或项目负责人)复核是三级复核制度中的第一级复核,称为详细复核,发现问题,及时指出,并督促审计人员及时修改完善。部门经理(或签字注册会计师)是三级复核制度中的第二级复核,称为一般复核。它是在项目经理完成了详细复核之后,再对审计工作底

稿中重要会计账项的审计、重要审计程序的执行，以及审计调整事项等进行复核。部门经理复核既是对项目经理复核的一种再监督，也是对重要审计事项的重点把关。主任会计师(或首席合伙人)复核是三级复核中的最后一级复核，又称重点复核。它是对审计过程中的重大会计审计问题、重大审计调整事项及重要的审计工作底稿所进行的复核。主任会计师复核既是对前面两级复核的监督，也是对整个审计工作的计划、进度和质量的重点把握。

尚需指出，若部门经理作为某一审计项目的项目负责人，该项目又没有项目经理参加，则该部门经理的复核应视为项目经理复核，主任会计师应另行指定人员代为执行部门经理复核工作，以保证三级复核彻底执行。

(三)审计工作底稿的归档

审计工作底稿形成后，审计人员应按照一定的标准予以归档。归档时，可以按照审计循环或会计报表项目，以及审计工作底稿的使用期限长短先行分类，再编上相应标号或页次后，分别存档。

三、审计档案的管理

审计工作底稿经过分类整理、汇集归档后，就形成了审计档案。审计档案是会计师事务所审计工作的重要历史资料，是会计师事务所的宝贵财富，应当妥善管理。

(一)审计档案的分类

审计档案按其使用期限的长短和作用大小可以分为永久性档案和当期档案。

永久性档案是指由那些记录内容相对稳定，具有长期使用价值，并对以后审计工作具有重要影响和直接作用的审计工作底稿所组成的审计档案。永久性档案主要由综合类工作底稿和备查类工作底稿组成。在这些工作底稿中，有些记录内容十分重要，诸如审计报告书副本等；有些记录内容则是可供以后年度直接使用，诸如重要的法律性文件、合同及协议等。因此，应把它们归入永久性档案进行管理。

当期档案又称一般档案，是指由那些记录内容在各年度之间经常发生变化，只供当期审计使用和下期审计参考的审计工作底稿所组成的审计档案。一般档案主要由业务类工作底稿组成，诸如控制测试工作底稿、具体会计账项实质性程序的工作底稿等。这些工作底稿所记录的内容在各年度之间是不同的，因此主要供当期审计使用。

(二)审计档案的所有权与保管

审计工作底稿是审计人员对其执行的审计工作所做的完整记录。从一般意义上讲，审计档案的所有权应属于执行该项业务的审计人员。但是，我国审计人员不能独立于会计师事务所之外承揽审计业务，审计业务必须以会计师事务所的名义承接。因此，我国现行审计准则规定，审计档案的所有权属于承接该项业务的会计师事务所。

会计师事务所应当制定审计档案保管制度，对审计档案妥善管理，以保证审计档案的安全、完整。审计档案的保管期限可视不同档案类别而有所不同。对于永久性档案，应当长期保存。若会计师事务所中止了对被审计单位的后续审计服务，那么，其永久性档案的保管年

限与最近1年当期档案的保管年限相同。对当期档案,会计师事务所应当自审计报告签发之日起,至少保存10年。即使会计师事务所中止了被审计单位的后续审计服务,其当期档案的保存年限也不得任意缩减。

对于最低保存年限届满的审计档案,会计师事务所可以决定将其销毁。但在销毁之前,应当按规定履行必要的手续,对将要销毁的审计档案做最后一次检查,然后报主任会计师批准。销毁时,有关人员应进行现场监督或检查,以保证被销毁的审计档案彻底销毁干净。

(三)审计档案的保密与调阅

会计师事务所应建立严格的审计工作底稿保密制度,并落实专人管理。除下列情况外,会计师事务所不得对外泄漏审计档案中涉及的商业秘密及有关内容:

(1)法院、检察院及其他部门因工作需要,在按规定办理了手续后,可依法查阅审计档案中的有关审计工作底稿。

(2)注册会计师协会对执业情况进行检查时,可查阅审计档案。

(3)不同会计师事务所的审计人员,因审计工作的需要,并经委托人同意,在下列情况下办理了有关手续后,可以要求查阅审计档案:一是被审计单位更换了会计师事务所,后任注册会计师可以调阅前任注册会计师的审计档案;二是基于合并会计报表审计业务的需要,母公司所聘的审计人员可以调阅子公司所聘审计人员的审计档案;三是联合审计;四是会计师事务所认为合理的其他情况。

拥有审计工作底稿的会计师事务所应当对要求查阅者提供适当的协助,并根据有关审计工作底稿的性质和内容,决定是否允许要求查阅者阅览其底稿,及复印或摘录其中的有关内容。审计工作底稿中的内容被查阅者引用后,因为查阅者的误用而造成的后果,与拥有审计工作底稿的会计师事务所无关。

复习思考题

1.什么是审计证据?审计证据的特征是什么?

2.审计证据在审计工作中的作用是什么?

3.简述审计证据与审计工作底稿的关系?

4.怎样获取审计证据?为什么要整理、分析审计证据?

5.审计证据与审计目标、审计程序的关系是什么?

6.审计工作底稿的涵义是什么?它在审计工作中有什么作用?

7.审计工作底稿有哪些要素?

8.编制审计工作底稿有哪些要求?

9.为什么说审计是一种实证性的行为?审计证据在审计中有什么重要作用?

10.为什么说树立对客户会计信息的保密观念是注册会计师职业道德的规范要求之一?

案例分析题

1. 广生公司 2003 年 12 月 31 日财务会计报表显示，其应收账款余额为 200000 元，备抵坏账 6000 元。注册会计师小王运用所有的审计程序核实了上述两个账户，认为表述恰当，符合会计准则要求。但在 2004 年 1 月 15 日外勤工作尚未结束时，广生公司的主要客户隆兴公司因遭受火灾而无力偿还应付广生公司的债务。2003 年 12 月 31 日的账面显示，当时应收隆兴公司的账款余额 44000 元。现注册会计师小王要调整这一火灾损失。而财务经理认为不应调整这一损失，因为火灾发生在 2004 年。

请问：

(1)小王应如何取得证据来证实这一损失发生在 2003 年，而不是 2004 年?

(2)哪些证据将成为调整 2003 年财务报表的依据?

2. 2004 年 12 月 31 日，助理人员小张经注册会计师王玲的安排，前去广生公司验证存货的账面余额。在盘点前，小张在过道上听几个工人在议论，得知存货中可能存在不少无法出售的变质产品。对此，小张对存货进行实地抽点，并比较库存量与最近销量。抽点结果表明，存货数量合理，收发亦较为有序。由于该产品技术含量较高，小张无法鉴别出存货中是否有变质产品，于是，他不得不询问该公司的存货高级主管。高级主管的答复是，该产品绝无质量问题。

小张在盘点工作结束后，开始编制工作底稿。在备注中，小张将听说有变质产品的事填入其中，并建议在下阶段的存货审计程序中，应特别注意是否存在变质产品，王玲在复核审计工作底稿时，再一次向小张详细了解存货盘点情况，特别是有关变质产品的情况。对此，还特别对当时议论此事的工人找来进行询问。但这些工人矢口否认了此事。于是，王玲与存货高级主管商讨后，得出结论，认为“存货价值公允且均可出售”。工作底稿复核后，王玲在备注栏后填写了“变质产品问题经核实尚无证据，但下次审计时应加以考虑”。由于广生公司总经理抱怨王玲前几次出具了保留意见的审计报告，使得他们贷款遇到了不少麻烦。审计结束后，注册会计师王玲对当年的财务报表出具了无保留意见的审计报告。

两个月后，广生公司资金周转不灵，主要是存货中存在大量变质产品无法出售，致使到期的银行贷款无法偿还。银行拟向会计师事务所索赔，认为注册会计师在审查核实存货时，具有重大过失。债权人在法庭上出示了王玲的工作底稿，认为注册会计师明知存货高估，但迫于总经理的压力，没有揭示财务报表中存在的问题，因此，应该承担银行的贷款损失。

请问：

(1)引述工人在过道上关于变质产品议论是否应列入工作底稿?

(2)注册会计师王玲是否尽到了责任?

(3)对于银行的指控，这些工作底稿能否作为支持或不利于注册会计师抗辩立场?

(4)银行的指控是否具有充分证据? 请说明理由。

3. 注册会计师在对黄河股份有限公司进行审计时，发现该公司的内部控制具有严重缺

陷，在此情况下，注册会计师是否能依赖下列证据：

(1)原材料验收单；

(2)有价证券盘点表；

(3)被审计单位管理当局声明书；

(4)通过分析性复核发现异常波动。

第七章　审计职业道德与法律责任

【教学目的】本章阐述了审计职业道德及法律责任的基本概念和内容，以及注册会计师在财务报表审计中对舞弊的考虑。通过本章教学，使学生了解、掌握审计职业道德和法律责任的涵义、内容及其相互关系，审计法律责任的种类、成因及防范措施，并对舞弊审计的相关责任、审计程序等问题有新的认识，为以后学习审计实务奠定理论基础。

所谓注册会计师的职业道德，是指对注册会计师的职业品德、执业纪律、业务能力、工作规则及所负的责任等思想方式和行为方式所作的基本规定和要求。

任何一种专门职业，在任何一个国家，为使其从业人员能切实担负起应有的责任，都强调专业人员的职业道德，大都订有本职业的职业道德守则。注册会计师从事的职业活动，必须和其他职业一样，遵守职业道德规范。注册会计师的职业道德是在审计职业活动中产生的，具有审计职业特征的道德要求。与其他专业相比，注册会计师职业的责任尤为重要，比如医师、律师发生过失的话，受损害者往往只有患者和个别委托人，而注册会计师发生过失则可能使成千上万人受到牵连、蒙受损失。因此，为促使注册会计师更好地履行职责，保持职业上应有的行为规范，保证执业质量，在公众中树立起良好的职业形象和职业信誉，赢得社会公众的尊重和信任，强调注册会计师的职业道德，就显得尤为重要。

中国注册会计师协会自 1988 年成立以来，一直非常重视注册会计师职业道德规范建设。1992 年，发布了《中国注册会计师职业道德守则(试行)》；1996 年 12 月 26 日，经财政部批准，发布了《中国注册会计师职业道德基本准则》；2002 年 6 月 25 日，为解决注册会计师执业中违反职业道德的现象，发布了《中国注册会计师职业道德规范指导意见》，于 2002 年 7 月 1 日起施行。

《中国注册会计师职业道德规范指导意见》分为两个层次：一是基本原则；二是具体要求。基本原则包括注册会计师履行社会责任，恪守独立、客观、公正的原则，保持应有的职业谨慎，保持和提高专业胜任能力，遵守审计准则等职业规范，履行对客户的责任以及对同行的责任等。具体要求包括独立性、专业胜任能力、保密、收费与佣金、与执行鉴证业务不相容的工作、接任前任注册会计师的审计业务，以及广告、业务招揽和宣传等。

第一节　注册会计师职业道德基本原则

注册会计师为实现执业目标,必须遵守一系列前提或基本原则。这些基本原则包括独立、客观、公正,专业胜任能力和应有的关注,保密,职业行为,技术准则。

一、独立、客观、公正

独立、客观、公正是注册会计师职业道德中的三个重要概念,也是对注册会计师职业道德的最基本的要求。

(一)独立

独立性是注册会计师执行鉴证业务的灵魂,因为注册会计师要以自身的信誉向社会公众表明,被审计单位的财务报表是真实与公允的。在市场经济条件下,投资者主要依赖财务报表判断投资风险,在投资机会中做出选择。如果注册会计师与客户之间不能保持独立,存在经济利益、关联关系、自我评价、或屈从外界压力,就很难取信于社会公众。那么,什么是独立性?较早给出权威解释的是美国注册会计师协会。美国注册会计师协会在 1947 年发布的《审计暂行标准》(The Tentative Statement of Auditing Standards)中指出:"独立性的含义相当于完全诚实、公正无私、无偏见、客观认识事实、不偏袒。"传统观点认为,注册会计师的独立性包括两个方面——实质上的独立和形式上的独立。美国注册会计师协会在职业行为守则中要求:"在公共业务领域中的会员(执业注册会计师),在提供审计和其他鉴证业务时应当保持实质上与形式上的独立。"国际会计师联合会职业道德守则也要求执行公共业务的职业会计师(执业注册会计师)保持实质上的独立和形式上的独立。在我国,"独立性,是指实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立,是指注册会计师在发表意见时其专业判断不受影响,公正执业,保持客观和专业怀疑;形式上的独立,是指会计师事务所或鉴证小组避免出现这样重大的情形,使得拥有充分相关信息的理性第三方推断其公正性、客观性或专业怀疑受到损害。"

(二)客观

注册会计师应当力求公平,不因成见或偏见、利益冲突和他人影响而损害其客观性。注册会计师在许多领域提供专业服务,在不同情况下均应表现出其客观性。在确定哪些情况和业务尤其需要遵循客观性的职业道德规范时应当充分考虑以下因素:

1.注册会计师可能被施加压力,这些压力可能损害其客观性;

2.列举和描述在制定准则以识别实质上或形式上可能影响注册会计师客观性的关系时,应体现合理性;

3.应避免那些导致偏见或受到他人影响,从而损害客观性的关系;

4.注册会计师有义务确保参与专业服务的人员遵守客观性原则;

5.注册会计师既不得接受，也不得提供可被合理认为对其职业判断或对其业务交往对象产生重大不当影响的礼品或款待，尽量避免使自己专业声誉受损的情况。

（三）公正

注册会计师在提供专业服务时，应当坦率、诚实，保证公正。公正不仅仅指诚实，还有公平交易和真实的含义。无论提供何种服务，担任何种职务，注册会计师都应维护其专业服务的公正性，并在判断中保持客观。

二、专业胜任能力和应有关注

（一）专业胜任能力

注册会计师，应当具有专业知识、技能或经验，能够胜任承接的工作。“专业胜任能力”既要求注册会计师具有专业知识、技能和经验，又要求其经济、有效地完成客户委托的业务。资本市场的发展和完善，为注册会计师提供了广阔的发展机会。进入注册会计师职业的人士，并不需要大量的资本投入，可以用一支笔或一台计算机就能开始职业生涯，但必须具备相当的教育程度和一定的能力。为何要把专业胜任能力提高到道德层次？这是因为，注册会计师如果不能保持和提高专业胜任能力，就难以完成客户委托的业务。事实上，如果注册会计师缺乏足够的知识、技能和经验提供专业服务，就构成了一种欺诈。当然，注册会计师依法取得了执业证书，就表明在该领域具备了一定的知识，但能否保持专业胜任能力只有自己才清楚。这意味着，一个合格的注册会计师，不仅要充分认识自己的能力，对自己充满信心，更重要的是，必须清醒地认识到自己在专业胜任能力方面的不足，不承接自己不能胜任的业务。如果注册会计师不能认识到这一点，承接了难以胜任的业务，就可能给客户乃至社会公众带来危害。注册会计师作为专业人士，在许多方面都要履行相应的责任，保持和提高专业胜任能力就是其中之一。

（二）应有关注

注册会计师提供专业服务时，应保持应有的职业关注、专业胜任能力和勤勉，并且随着业务、法规和技术的不断发展，应使自己的专业知识和技能保持在一定水平之上，以确保客户能够享受到高水平的专业服务。应有关注要求注册会计师在执业过程中保持职业谨慎，以质疑的思维方式评价所获取证据的有效性，并对产生怀疑的证据保持警觉。

三、保密

注册会计师能否与客户维持正常的关系，有赖于双方能否自愿而又充分进行沟通和交流，不掩盖任何重要的事实和情况。只有这样，注册会计师才能有效地完成工作。如果注册会计师受到客户的严重限制，不能充分了解情况，就无法发表审计意见。另外，注册会计师与客户的沟通，必须建立在为客户信息保密的基础上。因此，注册会计师在签订业务约定书时，应当书面承诺对在执行业务过程中获知的客户信息保密。这里所说的客户信息，通常是指商业秘密。一旦商业秘密被泄露或被利用，往往给客户造成损失。因此，许多国家规定，在公众领域

执业的注册会计师,不能在没有取得客户同意的情况下泄露任何客户的商业秘密。

四、职业行为

注册会计师的行为应符合本职业的良好声誉,不得有任何损害职业形象的行为。这一义务要求注册会计师履行对社会公众、客户和同行的责任。

(一)对社会公众的责任

注册会计师应当遵守职业道德准则,履行相应的社会责任,维护社会公众利益。注册会计师行业的一个显著标志是对社会公众承担责任。社会公众利益是指注册会计师为之服务的人士和机构组成的整体的共同利益。注册会计师行业作为一个肩负重大社会责任的行业,应以维护社会公众利益为根本目标。

(二)对客户的责任

注册会计师对社会公众履行责任的同时,也对客户承担着特殊责任,包括:

1.注册会计师应当在维护社会公众利益的前提下,竭诚为客户服务;

2.注册会计师应当按照业务约定履行对客户的责任;

3.注册会计师应当对执行业务过程中知悉的商业秘密保密,并不得利用其为自己或他人谋取利益;

4.除有关法规允许的情形外,会计师事务所不得以或有收费形式为客户提供鉴证服务。

(三)对同行的责任

对同行的责任是指会计师事务所、注册会计师在处理与其他会计师事务所、注册会计师相互关系中所应遵循的道德标准,包括:

1.注册会计师应当与同行保持良好的工作关系,配合同行工作。

2.注册会计师不得诋毁同行,不得损害同行利益。

3.会计师事务所不得雇用正在其他会计师事务所执业的注册会计师。注册会计师不得以个人名义同时在两家或两家以上的会计师事务所执业。

4.会计师事务所不得以不正当手段与同行争揽业务。

(四)其他责任

能否争取到业务、拥有较多的客户,关系到一家会计师事务所的生存和发展。因而在业务承接环节也最易发生败坏职业声誉的行为。因此,注册会计师应当维护职业形象,不得有损害职业形象的行为,包括:

1.注册会计师应当维护职业形象,不得有可能损害职业形象的行为;

2.注册会计师及其所在会计师事务所不得采用强迫、欺诈、利诱等方式招揽业务;

3.注册会计师及其所在会计师事务所不得对其能力进行广告宣传以招揽业务;

4.注册会计师及其所在会计师事务所不得以向他人支付佣金等不正当方式招揽业务,也不得向客户或通过客户获取服务费之外的任何利益;

5.会计师事务所、注册会计师不得允许他人以本所或本人的名义承办业务。

五、技术准则

注册会计师应当遵照相关的技术准则提供专业服务。注册会计师有责任在执业时保持应有的关注和专业胜任能力，并在遵守公正性、客观性要求的限度内为客户提供优质服务；在执行审计、审阅和其他鉴证业务时，还应遵守独立性的要求。注册会计师应当遵守以下技术准则：

(1)中国注册会计师执业准则；

(2)企业会计准则；

(3)与执业相关的其他法律、法规和规章。

第二节　审计的法律责任

随着我国社会主义市场经济体制的确立和民主法制的不断加强，我国经济生活正从"人治"向"法治"转变，经济法规不断建立和健全，各种专业人员的法律责任相继明确。民间审计活动作为一种有目的、独立的、公正的、具有权威性的活动，越来越受到社会的关注。因此，明确审计责任，加强对审计工作的管理，保证审计结论的正确性和公正性，意义十分重大。

一、法律责任的含义和种类

(一)含义

法律责任是指审计人员或审计组织在履行其审计职责过程中，因过失或欺诈而导致客户或利益相关人经济损失，由此所承担的法律后果。

(二)注册会计师法律责任的动因

1. 报表使用者对审计人员法律责任的了解增加。

2. 报表使用者保护自身利益的意识增强。

3. 深口袋理论的影响。该理论认为，在诉讼案件中，遭受损失的一方可以向任何相关的有能力赔偿的人提起诉讼，而不管其是否有责任。

4. 在有些情况下，很难界定会计责任和审计责任。

(三)种类

审计人员法律责任分为三类：行政责任、民事责任和刑事责任。

1. 行政责任

行政责任是注册会计师或会计师事务所由于违反了法律、职业规范或其他规章制度而由政府主管机关和职业协会等机构给予的行政处罚。

(1)对注册会计师个人的处罚包括警告、暂停执行、吊销注册会计师证书。

(2)对会计师事务所的处罚包括警告、没收违法所得、罚款、暂停执业、撤销等。

例如,20世纪90年代初发生的深圳原野公司舞弊案,深圳经济特区会计师事务所因先后5年内为该公司出具了多份不实的验资报告和审计报告。1992年,深圳经济特区会计师事务所因此受到行政处罚。具体行政处罚是:会计师事务所停业整顿、冻结一切财产;注销所内3人的注册会计师资格。

2.民事责任

民事责任是指审计人员或审计组织对由于自己违反合同或民事侵权行为而对受害者承担赔偿损失的责任。

责任形式:赔偿经济损失,具体包括两个方面:

(1)违反合同:注册会计师在执行审计业务时因违反合同条款而应承担的法律责任。

(2)民事侵权行为:非法侵占他人财产和侵害人身权利的行为。

例如,四川德阳市会计师事务所为四川德阳东方贸易公司出具了一份虚假的验资报告,并称:"……上述情况属实。如果发现验资不实时,由我单位负责承担证明金额内的赔偿责任。"结果是,德阳东方贸易公司被其债权人告上法庭,同时被起诉的还有执行验资业务的德阳市会计师事务所。

1993年,四川德阳市会计师事务所承担连带责任,赔偿全部经济损失23万。

3.刑事责任

刑事责任是指注册会计师由于重大过失、欺诈行为违反了刑法所应承担的法律责任。

责任形式:罚金、拘役、有期徒刑。

例如,20世纪90年代初发生的北京长城机电公司诈骗案件。1993年,广大投资者对该公司的集资行为开始表示怀疑,要求长城公司退回投资款。于是,长城公司聘请中诚会计师事务所为其出具虚假验资报告。中诚会计师事务所欣然应允。这份验资报告,对向长城公司索退集资款的投资者起到了搪塞、欺骗作用,造成了严重后果。

结果:(1)审计署、财政部和中国证监会对中诚会计师事务所做出行政处罚;(2)对承办长城公司审计业务的两名注册会计师判处有期徒刑。因年龄偏大,监外执行。

二、审计人员法律责任产生的原因

(一)审计人员方面的原因

1.违约

违约是指审计人员未能达到合同条款的要求。当违约给他人造成损失时,审计人员应负违约责任。如,在时间和保密方面。

2.过失

过失是指审计人员在一定条件下,缺少应有的合理的谨慎。过失按其程度深浅分为普通过失和重大过失。

(1)普通过失:指没有完全遵守审计准则造成的过失。通常是指没有保持职业上应有的合理的谨慎。比如,未按特定项目取得必要和充分的审计证据。

(2)重大过失:指根本没有遵循审计准则造成的过失。通常是指连起码的职业谨慎都不保持,对业务或事务不加考虑,满不在乎。比如,没有采用实质性程序。

"重要性"和"内部控制"这两个概念有助于区分审计人员的普通过失和重大过失。

按过失主体分为单方过失和共同过失。所谓单方过失,是指审计人员或被审计单位某一方造成的过失。所谓共同过失,是指对他人的过失,受害方自己未能保持合理的谨慎,因而蒙受损失。比如,被审计单位未能向审计人员提供编制纳税申报表所必需的信息,后来又控告审计人员未能妥当地编制纳税申报表,这种情况可能使法院判定被审计单位有共同过失。

3. 欺诈

欺诈是指以欺骗或坑害他人为目的的一种故意行为。因此又称审计人员的舞弊。如,明知委托单位的会计报表有重大错报,却加以虚伪的陈述,出具无保留意见的审计报告。

与欺诈相关的另一个概念是"推定欺诈",又称"涉嫌欺诈",是指虽无故意欺骗或坑害他人的动机,但却存在极端异常的过失。

没有过失、普通过失、重大过失和欺诈的界定,可依据图 7-1 加以理解。

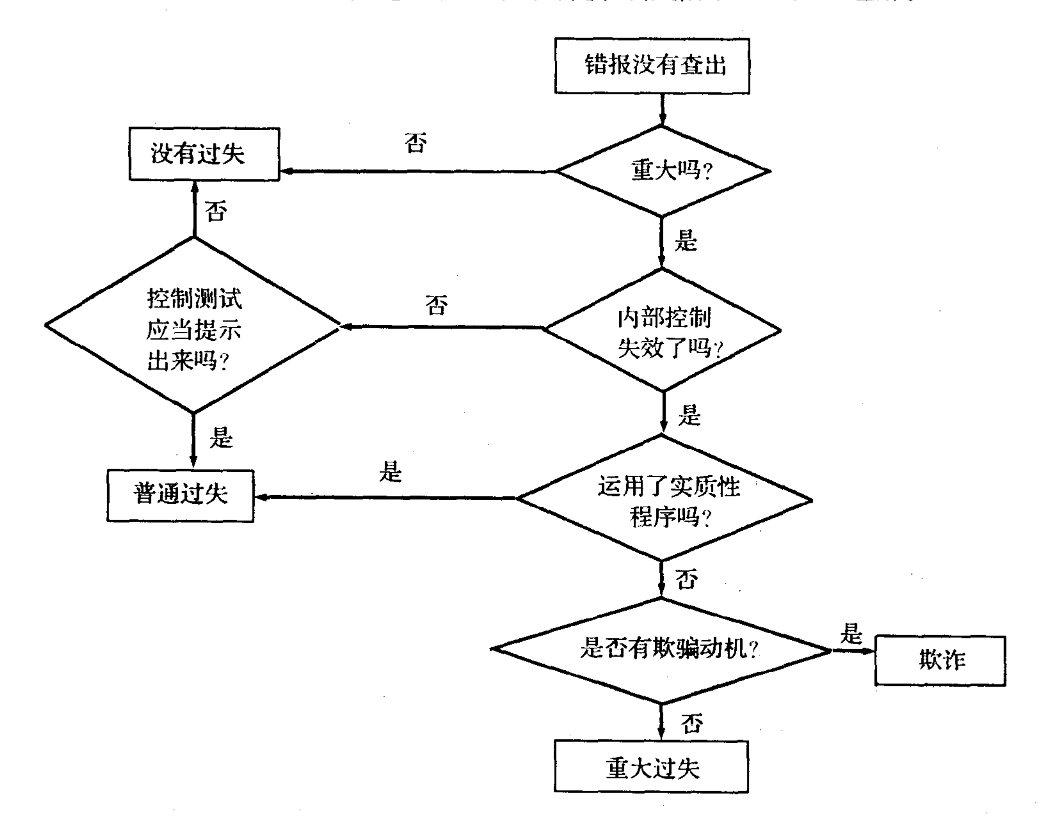


图 7-1　过失与欺诈的界定

(二)社会方面的原因

社会方面的原因主要表现为期望差距的存在。社会公众希望审计人员能够发现和揭露会计报表中存在的所有错误和舞弊,但由于受到时间、成本等因素的制约,使得审计人员的实际工作结果与社会公众的期望存在相当大的差距。这种差距往往容易招致法律责任。

(三)被审计单位方面的原因

被审计单位方面的原因主要包括:

1.错误、舞弊和违反法规的行为

只有当被审计单位存在重大的错误、舞弊和违反法规行为,而审计人员未能发现时,才可能承担法律责任。

(1)错误

错误是指会计报表中存在的无意识错报或漏报。错误主要包括:①原始记录和会计数据的计算、抄写错误;②对事实的疏忽和误解;③对会计政策的误用。如据以编制会计报表的数据收集或处理错误,由于疏忽或误解造成计价不正确,或在金额、分类、表达、披露方面用错了会计政策,等等。像算术计算和抄写错误,或盘点中的错漏,都是常见的例子。

(2)舞弊

舞弊是指会计报表中存在不实反映的故意行为。舞弊主要包括:①伪造、编造记录或凭证;②侵占资产;③隐瞒或删除交易或事项;④记录虚假的交易或事项;⑤蓄意使用不当的会计政策。

错误和舞弊的区别在于错误是无意识的,舞弊是故意的。如蓄意漏记重要业务;蓄意遗漏应披露的事项;篡改、伪造、虚构编制会计报表的数据;蓄意错用会计政策;极力掩盖错报事项等,都是舞弊。

2.经营失败

经营失败是指客户在经营过程中,因不能有效地控制经营风险而导致预期经营目标不能实现。经济萧条、决策失误或同行之间的恶意竞争都可能导致经营失败。被审计单位发生经营失败时,可能会连累到审计人员。因为,发生经营失败时,审计失败可能存在,也可能不存在。

三、审计人员法律责任的基本内容

1.《注册会计师法》的规定(第三十九条)

违反本法第二十条、第二十一条规定的,会计师事务所承担的法律责任包括:警告、没收违法所得、罚款1～5倍;情节严重者,停业或撤销。注册会计师承担的法律责任包括:警告、暂停执业、吊销证书。

会计师事务所和注册会计师出具虚假审计报告、验资报告,构成犯罪的,追究刑事责任。

2.《公司法》的规定(第二百一十九条)

对出具虚假评估、验资或验证证明文件的机构,没收非法所得、罚款1～5倍、停业;对直

接责任人,吊销资格证书。构成犯罪的,追究刑事责任。

3.《证券法》的规定(第一百八十二条、第一百八十九条、第二百零二条)

(1)第一百八十二条的规定。为股票发行或者上市出具审计报告、资产评估报告或法律意见书等文件的专业机构和人员,买卖股票的,依法处理非法获得的股票,没收非法所得,并处以所买卖股票等值以下的罚款。

(2)第一百八十九条的规定。社会中介机构及其从业人员,在证券交易活动中做出虚假陈述或信息误导的:①责令改正,处以 3 万元以上 20 万元以下的罚款;②构成犯罪的,追究刑事责任。

(3)第二百零二条的规定。为证券的发行、上市或者证券交易活动出具审计报告、资产评估报告或法律意见书等文件的专业机构,就其所负责的内容弄虚作假的:①没收违法所得、处以 1～5 倍罚款、停业;②吊销责任人的资格证书;③造成损失的,承担连带责任;④构成犯罪的,追究刑事责任。

4.《中华人民共和国刑法》的规定(第二百二十九条)

承担资产评估、验资、验证、会计、审计、法律服务等职责的中介组织的人员故意提供虚假证明文件,情节严重的,处 5 年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金。

四、规避法律责任的对策

1. 审计职业界应采取的对策

(1)增强审计人员的法律意识。

(2)完善审计准则。

(3)增强审计人员的职业道德意识。

(4)加强与法律界、使用者的沟通,使他们能够正确认识审计的作用,缩小期望差距。

(5)鼓励审计人员和会计师事务所应对诉讼。

2. 审计人员及事务所应采取的对策

(1)保持独立性。

(2)聘用和委派具有胜任能力的审计人员。

(3)建立良好的质量控制机制。

(4)慎重地接受委托。只接受对正直的被审计单位的委托。

(5)签订审计约定书,并明确双方的责任和义务。

(6)严格遵守审计准则、职业道德准则。

(7)进行高质量的审计。在审计过程中,要取得充分、适当的审计证据,以做出正确的结论。

(8)取得管理当局声明书和律师声明书。

(9)提取风险基金和购买责任保险。

(10)聘请有经验的律师。

第三节　财务报表审计中对舞弊的考虑

一、舞弊的含义及种类

舞弊是指使用欺骗手段获取不当或非法利益的故意行为。舞弊是现代经济社会的一个毒瘤,其发生比较普遍。

在财务报表审计中,注册会计师通常只关注下列两类舞弊行为:

1.侵占资产

侵占资产是指被审计单位的管理层或员工非法占用被审计单位的资产。侵占资产的手段很多,主要包括,管理层或员工在购货时收取回扣,将个人费用在单位列支,贪污收入款项,盗取或挪用货币资金、实物资产或无形资产,等等。

侵占资产通常伴随着虚假或误导性的文件记录,其目的是隐瞒资产缺失或未经适当授权使用资产的事实。

2.对财务信息做出虚假报告

对财务信息做出虚假报告,可能源于管理层通过操纵利润误导财务报表使用者对被审计单位业绩或盈利能力的判断。美国的安然(Enron)、世通(Worldcom),我国的琼民源、银广夏、红光实业等舞弊案件都属于这一种类。对财务信息做出虚假报告通常表现为:

(1)对财务报表所依据的会计记录或相关文件记录的操纵、伪造或篡改;

(2)对交易、事项或其他重要信息在财务报表中的不真实表达或故意遗漏;

(3)对与确认、计量、分类或列报有关的会计政策和会计估计的故意误用。

二、舞弊发生的因素

总结分析舞弊行为,不难得出结论,舞弊的发生一般都同时具备三个风险因素:

1.动机或压力

舞弊者具有舞弊的动机是舞弊发生的首要条件。例如,高层管理人员的报酬与财务业绩或公司股票的市场表现挂钩、公司正在申请融资等情况都可能促使管理层产生舞弊的动机。

2.机会

舞弊者需要具有舞弊的机会,舞弊才可能成功。舞弊的机会一般源于内部控制在设计和运行上的缺陷,如公司对资产管理松懈,公司管理层能够凌驾于内部控制之上,可以随意操纵会计记录等。

3.借口

只有舞弊者能够对舞弊行为予以合理化解释,舞弊者才能心安理得,而不会惴惴不安。

舞弊者可能对自身的舞弊行为进行各种合理化解释。例如,侵占资产的员工可能认为单位对自身的待遇不公,编制虚假财务报告者可能认为造假不是出于个人私利,而是出于公司集体利益。

三、治理层、管理层的责任和注册会计师的责任

(一)治理层、管理层的责任

防止或发现舞弊是被审计单位治理层和管理层的责任。内部控制是防止或发现舞弊的第一道防线,治理层有责任监督管理层建立和维护这方面的内部控制。管理层有责任在治理层的监督下建立良好的控制环境,维护有关政策和程序,以保证有序和有效地开展业务活动,包括制定和维护与财务报告可靠性相关的控制,并对可能导致财务报表发生重大错报的风险实施管理。

美国注册会计师协会和其他几个职业会计团体一起,出版了《管理层反舞弊方案和控制:防范和发现舞弊指南》。指南认为三方面的行动有助于防范舞弊的发生:

1. 营造和保持讲诚信和讲道德的文化;
2. 评估舞弊风险并实施方案和控制化解风险;
3. 建立适当的舞弊监督程序,如由审计委员会监督内部控制和财务报告。

(二)注册会计师的责任

对于注册会计师发现舞弊的责任,注册会计师职业界与社会公众之间存在"期望差距"。在重大的财务报告舞弊案件发生后,社会公众总是会问"注册会计师干什么去了"。注册会计师职业界往往会辩解财务报表审计不是专门的舞弊调查,在发现舞弊方面有很大的局限性。"期望差距"的存在影响社会公众对注册会计师行业的信心,也是准则制定机构不断修订这方面准则的主要动力。从总的趋势来看,注册会计师行业应当更积极地承担发现舞弊的责任。

注册会计师对发现舞弊方面的责任可以从两个方面界定:

一方面,注册会计师有责任按照审计准则的规定实施审计工作,获取财务报表在整体上不存在重大错报的合理保证。对财务报告做出虚假陈述直接导致财务报表产生错报,侵占资产通常伴随着虚假或误导性的文件记录。因此,对能够导致财务报告产生重大错报的舞弊,注册会计师应当合理保证能够予以发现,这是实现财务报表审计目标的内在要求,也是财务报表审计的价值所在。

另一方面,由于审计的固有限制,即使按照审计准则的规定恰当地计划和实施审计工作,注册会计师也不能对财务报表整体不存在重大错报获取绝对保证。由于舞弊者可能通过精心策划以掩盖其舞弊行为,舞弊导致的重大错报未被发现的风险,通常大于错误导致的重大错报未被发现的风险。由于管理层往往能够直接或间接地操纵会计记录并编报虚假财务信息,管理层舞弊导致的重大错报未被发现的风险,通常大于员工舞弊导致重大错报未被发现的风险。

影响注册会计师发现舞弊导致的重大错报的因素主要包括：

(1)舞弊者的狡诈程度；

(2)串通舞弊的程度；

(3)舞弊者在被审计单位的职位级别；

(4)舞弊者操纵会计记录的频率和范围；

(5)舞弊者操纵的每笔金额的大小。

因此，如果在完成审计工作后发现舞弊导致的财务报表重大错报，特别是串通舞弊或伪造文件记录导致的重大错报，并不必然表明注册会计师没有遵守审计准则。注册会计师是否按照审计准则的规定实施了审计工作，取决于其是否根据具体情况实施了审计程序，是否获取了充分、适当的审计证据，以及是否根据证据评价结果出具了恰当的审计报告。

四、风险评估程序

注册会计师在财务报表审计中考虑舞弊时，同样需要采用风险导向审计的总体思路，即首先识别和评估舞弊风险，然后采取恰当的措施有针对性地予以应对。注册会计师通常采用下列程序评估舞弊风险：

(一)询问

1.询问对象

询问程序对于注册会计师获取信息，评估舞弊风险十分有用。除了管理层以外，注册会计师还应当询问被审计单位内部的其他相关人员，以便从不同于管理层和对财务报表负有责任的人员的角度获取信息。注册会计师应当考虑向被审计单位内部的下列人员询问：

(1)不直接参与财务报告过程的业务人员；

(2)负责生成、处理或记录复杂、异常交易的人员及其监督人员；

(3)负责法律事务的人员；

(4)负责道德事务的人员；

(5)负责处理舞弊指控的人员。

2.询问内容

注册会计师应当根据不同的询问对象，运用职业判断，确定询问内容。

注册会计师应当询问治理层、管理层、内部审计人员和内部其他相关人员，以确定其是否知悉任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

在了解被审计单位及其环境时，注册会计师应当向管理层询问下列事项：

(1)管理层对舞弊导致的财务报表重大错报风险的评估；

(2)管理层对舞弊风险的识别和应对过程；

(3)管理层就其对舞弊风险的识别和应对过程与治理层沟通的情况；

(4)管理层就其经营理念及道德观念与员工沟通的情况。

注册会计师应当了解治理层如何监督管理层对舞弊风险的识别和应对过程，以及管理

层为降低舞弊风险设计的内部控制。注册会计师可通过参加相关会议,阅读会议纪要或询问治理层等审计程序了解有关情况。

如果被审计单位设有内部审计职能,注册会计师应当询问内部审计人员,询问内容主要包括:

(1)内部审计人员对被审计单位舞弊风险的认识;

(2)内部审计人员在本期是否实施了用以发现舞弊的程序;

(3)管理层对通过内部审计程序发现的舞弊是否采取了适当的应对措施;

(4)内部审计人员是否了解任何舞弊事实、舞弊嫌疑或舞弊指控。

(二)考虑舞弊因素

舞弊风险因素是注册会计师执业实践的总结,对于注册会计师评估舞弊风险很有帮助。在了解被审计单位及其环境时,注册会计师应当考虑所获取的信息是否表明存在舞弊风险因素。当然,舞弊风险因素的存在并不一定表明发生了舞弊,但在舞弊发生时通常存在舞弊风险因素。

注册会计师应当运用职业判断,考虑被审计单位的规模、复杂程度、所有权结构及所处行业等,以确定舞弊风险因素的相关性和重要程度及其对重大错报风险评估可能产生的影响。

(三)实施分析程序

注册会计师实施分析程序有助于识别异常的交易或事项,以及对财务报表和审计产生影响的金额、比率和趋势。在实施分析程序以了解被审计单位及其环境时,注册会计师应当考虑可能表明存在舞弊导致的重大错报风险的异常关系或偏离预期的关系。

在实施分析程序时,注册会计师应当预期可能存在的合理关系,并与被审计单位记录的金额、依据记录金额计算的比率或趋势相比较;如果发现异常关系或偏离预期的关系,注册会计师应当在识别舞弊导致的重大错报风险时考虑这些比较结果。

(四)考虑其他信息

注册会计师应当考虑在了解被审计单位及其环境时所获取的其他信息,是否表明被审计单位存在舞弊导致的重大错报风险。其他信息可能来源于项目组内部的讨论、客户承接或续约过程以及向被审计单位提供其他服务所获得的经验。

(五)组织项目组讨论

审计准则对项目组讨论由于舞弊导致财务报表发生重大错报的可能性做出了专门要求。在整个审计过程中,项目组成员应当持续交换可能影响舞弊导致的重大错报的风险评估及其应对程序的信息。

项目负责人应当参与项目组内部的讨论,并根据职业判断、以往的审计经验以及对被审计单位本期变化情况的了解,确定参与讨论的项目组成员。项目组的关键成员应当参与讨论,如果项目组需要拥有信息技术或其他特殊技能的专家,这些专家也应当参与讨论。

项目组讨论的内容通常包括:

1.由于舞弊导致财务报表重大错报的可能性，重大错报可能发生的领域及方式；

2.在遇到哪些情形时需要考虑存在舞弊的可能性；

3.已了解的可能产生舞弊动机或压力、提供舞弊机会、营造舞弊行为合理化环境的外部和内部因素；

4.已注意到的对被审计单位舞弊的指控；

5.已注意到的管理层或员工在行为或生活方式上出现的异常或无法解释的变化；

6.管理层凌驾于控制之上的可能性；

7.是否有迹象表明管理层操纵利润，以及采取的可能导致舞弊的操纵利润手段；

8.管理层对接触现金或其他易被侵占资产的员工实施监督的情况；

9.为应对舞弊导致财务报表重大错报可能性而选择的审计程序，以及各种审计程序的有效性；

10.如何使拟实施审计程序的性质、时间和范围不易为被审计单位预见。

项目负责人应当在讨论时强调在整个审计过程中对舞弊导致的重大错报风险保持警惕的重要性。

五、识别和评估舞弊导致的重大错报风险

舞弊导致的重大错报风险属于需要注册会计师特别考虑的重大错报风险，即特别风险。注册会计师实施舞弊风险评估程序的目的在于识别因舞弊导致的重大错报风险。因此，在识别和评估财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险时，注册会计师应当识别和评估舞弊导致的重大错报风险。

在运用职业判断评估舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当考虑：

1.实施风险评估程序获取的信息，并考虑各类交易、账户余额、列报，以识别舞弊风险；

2.将识别的风险与认定层次可能发生错报的领域相联系；

3.识别的风险是否重大；

4.识别的风险导致财务报表发生重大错报的可能性。

在评估舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当特别关注被审计单位收入确认方面的舞弊风险。收入确认对财务信息做出虚假报告导致的重大错报通常源于多计或少计收入，审计准则规定，注册会计师应当假定被审计单位在收入确认方面存在舞弊风险，并应当考虑哪些收入类别以及与收入有关的交易或认定可能导致舞弊风险。

注册会计师应当了解管理层为防止或发现舞弊而设计、实施的内部控制，以进一步了解舞弊风险因素及管理层对舞弊风险的态度。因此，对于舞弊导致的重大错报风险，注册会计师应当评价被审计单位相关控制的设计情况，并确定其是否已经得到执行。

六、应对舞弊导致的重大错报风险

在识别和评估舞弊导致的重大错报风险后，注册会计师需要采取适当的应对措施，以将

审计风险降至可接受的低水平。舞弊导致的重大错报风险属于特别风险,注册会计师应当按照审计准则的规定予以应对。注册会计师通常从三个方面应对此类风险:

(1)总体应对措施;

(2)针对舞弊导致的认定层次的重大错报风险实施的审计程序;

(3)针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序。

(一)总体应对措施

注册会计师应当针对评估的舞弊导致的财务报表层次重大错报风险确定下列总体应对措施:

1.考虑人员的适当分派和督导

注册会计师应当根据舞弊导致的重大错报风险的评估结果,分派具备相应知识和技能的人员或利用专家的工作,并进行相应的督导。

2.考虑被审计单位采用的会计政策

注册会计师应当考虑管理层对重大会计政策(特别是涉及主观计量或复杂交易时)的选择和运用,是否可能表明管理层通过操纵利润对财务信息做出虚假报告。

3.在选择进一步审计程序的性质、时间和范围时,应当注意使某些程序不为被审计单位预见或事先了解

熟悉常规审计程序的被审计单位内部人员更有能力掩盖其对财务信息做出虚假报告的行为,注册会计师在选择进一步审计程序的性质、时间和范围时,应当有意识地避免被这些人员预见或事先了解。注册会计师应当考虑采取下列措施:

(1)对通常由于风险程度较低而不会做出测试的账户余额实施实质性程序;

(2)调整审计程序时间,使之有别于预期的时间安排;

(3)运用不同的抽样方法;

(4)对不同地理位置的多个组成部分实施审计程序;

(5)以不预先通知的方式实施审计程序。

(二)针对舞弊导致的认定层次重大错报风险实施的审计程序

注册会计师应当考虑通过下列方式,应对舞弊导致的认定层次重大错报风险:

1.改变拟实施审计程序的性质,以获取更为可靠、相关的审计证据,或获取其他佐证性信息,包括更加重视实地观察或检查,在实施函证程序时改变常规函证内容,询问被审计单位的非财务人员等;

2.改变实质性程序的时间,包括在期末或接近期末实施实质性程序,或针对本期较早时间发生的交易事项或贯穿于本期的交易事项实施测试;

3.改变审计程序的范围,包括扩大样本规模,采用更详细的数据实施分析程序等。

(三)针对管理层凌驾于控制之上的风险实施的程序

由于管理层在被审计单位的地位,管理层凌驾于控制之上的风险几乎在每个审计项目都会存在。对财务信息做出虚假报告通常与管理层凌驾于控制之上有关。管理层通过凌驾

于控制之上实施舞弊的手段主要包括：

1.编制虚假的会计分录，特别是在临近会计期末时；

2.滥用或随意变更会计政策；

3.不恰当地调整会计估计所依据的假设及改变原先做出的判断；

4.故意漏记、提前确认或推迟确认报告期内发生的交易或事项；

5.隐瞒可能影响财务报表金额的事实；

6.构造复杂或虚假的交易以歪曲财务状况或经营成果；

7.篡改与重大或异常交易相关的会计记录和交易条款。

管理层凌驾于控制之上的风险属于特别风险。注册会计师针对该特别风险应当实施的审计程序包括：

1.测试日常会计核算过程中做出的会计分录以及为编制财务报表做出的调整分录是否适当。在设计和实施审计程序，以测试日常会计核算过程中做出的会计分录以及为编制财务报表做出的调整分录是否适当时，注册会计师应当采取下列措施：

(1)了解被审计单位的财务报告过程，并了解被审计单位对日常会计分录及财务报表编制过程中的调整分录的控制；

(2)评价被审计单位对日常会计分录及财务报表编制过程中的调整分录的控制，并确定其是否得到执行；

(3)询问被审计单位内部参与财务报告过程的人员是否注意到在编制会计分录或调整分录时存在不恰当或异常活动；

(4)确定测试的时间；

(5)选择拟测试的会计分录或调整分录。

2.复核会计估计是否有失公允，从而可能产生舞弊导致的重大错报。管理层通常通过故意做出不当的会计估计对财务信息做出虚假报告。在复核会计估计是否有失公允、从而可能产生舞弊导致的重大错报时，注册会计师应当采取下列措施：

(1)从财务报表整体上考虑管理层做出的某项会计估计是否反映出管理层的某种偏向，是否与注册会计师所获取审计证据表明的最佳估计存在重大差异；

(2)复核管理层在以前年度财务报表中做出的重大会计估计及其依据的假设。

如果发现管理层做出的会计估计可能有失公允，注册会计师应当评价这是否表明存在舞弊导致的重大错报风险。注册会计师应当考虑管理层在做出会计估计时是否同时高估或低估所有准备，从而使收益在两个或多个会计期间内得以平滑，或达到某特定收益水平。

3.对于注意到的、超出正常经营过程或基于对被审计单位及其环境的了解显得异常的重大交易，了解其商业理由的合理性。在了解这些交易的商业理由的合理性时，注册会计师应当考虑下列事项：

(1)交易的形式是否过于复杂；

(2)管理层是否已与治理层就此类交易的性质和会计处理进行讨论并做出适当记录；

(3)管理层是否更强调需要采用某种特定的会计处理方式,而不强调交易的经济实质;

(4)对于涉及不纳入合并范围的关联方的交易,是否已得到治理层的适当审核与批准;

(5)交易是否涉及以往未识别的关联方,或不具备实质性交易基础或独立财务能力的第三方。

七、评价审计证据

财务报表审计是一个累积和不断修正的过程。随着计划的审计程序的实施,注册会计师可能发现获取的信息与评估舞弊导致的重大错报风险所依据的信息存在重大差异。在这种情况下,注册会计师应当考虑修正风险评估结果,并据以修改原计划的其他审计程序的性质、时间和范围。

(一)考虑审计工作完成阶段实施分析程序的结果对舞弊风险评估的影响

注册会计师应当考虑,在审计工作完成或接近完成阶段实施的分析程序,是否表明存在以往未识别的舞弊导致的重大错报风险。注册会计师应当运用职业判断确定可能表明存在舞弊导致的重大错报风险的趋势或关系,尤其是与期末确认的收入或利润有关的异常趋势关系。

(二)发现舞弊时对审计的影响

如果发现某项错报,注册会计师应当考虑该项错报是否表明存在舞弊。如果某项错报表明存在舞弊,注册会计师应当考虑该项错报对审计工作其他方面的影响,特别是考虑管理层声明的可靠性。注册会计师不应将审计中发现的舞弊视为孤立发生的事项。注册会计师还应当考虑发现的错报是否表明,在某一特定领域存在舞弊导致的更高的重大错报风险。

如果认为错报是舞弊或可能是舞弊导致的,即使错报金额对财务报表的影响并不重大,注册会计师仍应考虑错报涉及的人员在被审计单位中的职位。如果错报涉及较高级别的管理层,即使错报金额对财务报表的影响并不重大,也可能表明存在更具广泛影响的问题。在这种情况下,注册会计师应当采取下列措施:

1.重新评估舞弊导致的重大错报风险,并考虑重新评估的结果对审计程序的性质、时间和范围的影响;

2.重新考虑此前获取的审计证据的可靠性,包括管理层声明的完整性和可信性,以及作为审计证据的文件和会计记录的真实性,并考虑管理层与员工或第三方串通舞弊的可能性。如果认为财务报表存在舞弊导致的重大错报,或虽认为存在舞弊但无法确定其对财务报表的影响,注册会计师应当考虑该事项对审计的影响。

八、与管理层、治理层和监管机构的沟通

(一)与管理层的沟通

注册会计师应当获取管理层就下列事项做出的书面声明:

1.设计和执行内部控制以防止或发现舞弊是管理层的责任;

2.已向注册会计师披露了其对舞弊导致的财务报表重大错报风险的评估结果；

3.已向注册会计师披露了已知的涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能对财务报表产生重大影响的其他人员的舞弊或舞弊嫌疑；

4.已向注册会计师披露了从现任和前任员工、分析师、监管机构等方面获知的、影响财务报表的舞弊指控或舞弊嫌疑。

如果发现舞弊或获取的信息表明可能存在舞弊，注册会计师应当尽早将此类事项与适当层次的管理层沟通。注册会计师应当运用职业判断确定拟沟通的适当层次的管理层，并考虑串通舞弊的可能性、舞弊嫌疑的性质和重大程度等因素的影响。通常情况下，拟沟通的管理层应当比涉嫌舞弊人员至少高出一个级别。

(二)与治理层的沟通

如果发现舞弊涉及管理层、在内部控制中承担重要职责的员工以及其舞弊行为可能对财务报表产生重大影响的其他人员，注册会计师应当尽早将此类事项与治理层沟通。

在审计工作的前期，注册会计师应当就审计中可能发现的、不会导致财务报表重大错报的员工舞弊如何进行沟通与治理层达成共识。

如果注意到旨在防止或发现舞弊的内部控制在设计或执行方面存在重大缺陷，注册会计师应当尽早告知适当层次的治理层。

如果识别出管理层未加控制或控制不当的舞弊导致的重大错报风险，或认为被审计单位的风险评估过程存在重大缺陷，注册会计师应当就此类内部控制缺陷与治理层沟通。

注册会计师应当考虑是否还存在其他需要与治理层讨论的有关舞弊的事项，主要包括：

1.注册会计师对管理层实施的财务报表错报风险评估及相关控制评估的性质、范围和频率的疑虑；

2.管理层未能恰当应对已发现的内部控制重大缺陷的事实；

3.管理层未能恰当应对已发现的舞弊的事实；

4.注册会计师对被审计单位控制环境的评价，包括对管理层胜任能力和诚信的疑虑；

5.注册会计师注意到的可能表明管理层对财务信息做出虚假报告的行为；

6.注册会计师对超出正常经营过程的交易的授权适当性的疑虑。

(三)与监管机构的沟通

如果在审计过程中发现管理层和治理层的重大舞弊，注册会计师应当考虑征询法律意见，以采取适当措施。注册会计师应当根据法律法规的规定，确定是否向监管机构报告管理层和治理层的重大舞弊。

复习思考题

1.什么是审计职业道德？加强审计职业道德建设有什么意义？

2.什么是会计责任和审计责任？二者有何关系？

3.为什么要不断增强审计人员对社会公众的审计责任意识？

4.什么是管理舞弊？什么是注册会计师舞弊？二者有何关系？

5.简述注册会计师鉴证业务基本准则的内容。

6.什么是错误？什么是舞弊？两者有何区别？

7.什么是过失？如何区别普通过失和重大过失？

8.简述审计责任的种类。

9.审计人员如何避免法律责任？

10.试比较会计报表审计与舞弊审计的异同点。

案例分析题

1.长城会计师事务所于2001年3月对黄河股份有限公司2000年的会计报表审计后，发表了无保留意见的审计报告，2001年4月1日黄河股份有限公司公布了已审计报表及审计报告，其后不久，媒体披露黄河股份有限公司在2000年度虚构主营业务收入5 000万元之多，经有关部门审查，黄河股份有限公司采用编制假合同、假发票及假发运文件等手段，将虚构的主营业务收入全部计入应收账款，而注册会计师在执行审计时未实施函证，也未说明理由，只抽取了少部分应收账款审查了合同、发票及发运文件等凭证，确认了应收账款。

要求：

(1)根据审计准则，分析注册会计师对上述问题是否应承担法律责任，并阐述理由。

(2)说明注册会计师承担法律责任的类型。

2.X会计师事务所(以下简称X事务所)为具有执行证券、期货业务许可证的事务所。Y会计师事务所(以下简称Y事务所)一年前与所挂靠的A上市公司(以下简称A公司)脱钩改制设立，不具有证券、期货业务许可证，其法定代表人两年前担任A公司财务部总经理。Y事务所在改制时与A公司签署了相关协议，协议内容包括：A公司的年度会计报表审计业务由Y事务所承办；Y事务所在三年内无偿使用A公司提供的办公场所；A公司暂不收回其享有Y事务所的净资产800万元，但Y事务所应按照银行同期贷款利率支付资金占用费。

X事务所和Y事务所于2002年10月签定了一份《长期业务合作协议》，并已按协议约定履行相关条款。该协议中有关条款内容如下：

(1)X事务所与Y事务所建立长期业务合作关系，双方可分别以对方名义招揽、承接业务。相互介绍业务成功后，承接方应向介绍方支付该项业务净收入20%的介绍费。

(2)Y事务所设法将A公司及其他两家上市公司的年度会计报表审计业务转让给X事务所，X事务所负责将其在Y事务所所在地的所有客户的年度会计报表审计业务转让给Y事务所。

(3)由于Y事务所没有能力对A公司编制的合并会计报表实施审计，X事务所应委派一名合伙人对参与审计的人员无偿进行合并会计报表业务的专项培训，并予以相关技术指导。

(4)X 事务所在进行日常业务培训时，应通知 Y 事务所参加。

(5)Y 事务所的三名具有执行证券、期货业务资格的注册会计师由 X 事务所申请许可证，但仍应在 Y 事务所工作。

(6)已将审计业务变更至 X 事务所的 A 公司，在三年内由 Y 事务所负责审计，由 X 事务所负责相关复核，并以 X 事务所名义出具审计报告，审计收费 X 事务所占 30%，Y 事务所占 70%，Y 事务所不再收取业务介绍费。

要求：根据上述资料，简要回答 Y 事务所与 A 公司签署的相关协议，以及与 X 事务所签定的《长期业务合作协议》的内容违反了《中国注册会计师职业道德基本准则》的哪些规定，并说明理由。

3. 华荣会计师事务所接受 A 公司委托，对其 2003 年度会计报表进行审计。事务所欲委派张华执行审计，若存在下列情况，张华的独立性是否受到影响，请逐一分析说明。

(1)其父亲拥有 A 公司向社会公开发行的 1 万元股票(该公司发行股票总额为 2 亿元)；

(2)其兄为 A 公司一般职员；

(3)其本人于 1996 年 1 月至 1999 年 12 月担任 A 公司财务主管；

(4)其姐任 A 公司高级管理人员。

4. 审计人员王某在对 A 公司年度财务报表审计时，发现一张装修发票上的金额与原合同规定金额有出入，发票比合同金额少了 50 000 元。A 公司接到发票后未曾发现与合同有误，并未将款项付讫。以后，执行该装修业务的 B 公司亦未继续来讨账。

请问：假定今后 B 公司也聘请王某审核他们的财务报表，王某能否利用他掌握 A 公司的审计资料，建议 B 公司催讨这一差额款？为什么？

5. X 银行拟申请公开发行股票，委托长城会计师事务所审计其 2000 年度、2001 年度和 2002 年度会计报表，双方于 2002 年年底签订审计业务约定书。

假定长城会计师事务所及其审计小组成员与 X 银行存在以下情况：

(1)长城会计师事务所与 X 银行签订的审计业务约定书约定：审计费用为 1 500 000 元，X 银行在长城会计师事务所提交审计报告时支付 50% 的审计费用，剩余 50% 视股票能否发行上市决定是否支付；

(2)2001 年 7 月，长城会计师事务所按照正常借款程序和条件，向 X 银行以抵押贷款方式借款 10 000 000 元，用于购置公用房；

(3)长城会计师事务所的合伙人王某(注册会计师)目前担任 X 银行的独立董事；

(4)审计小组负责人张某(注册会计师)1999 年曾担任 X 银行的审计部经理；

(5)审计小组成员刘某(注册会计师)自 2001 年以来一直协助 X 银行编制会计报表；

(6)审计小组成员赵某(注册会计师)的妻子自 1999 年度起一直担任 X 银行的统计员。

要求：请分别就上述 6 种情况，判断长城会计师事务所或相关注册会计师的独立性是否会受到损害，并简要说明理由。

6. 长城会计师事务所首次接受委托，承办黄河公司 2002 年度会计报表审计业务，并于 2002 年底与黄河公司签订审计业务约定书。假定存在以下情况：

(1)长城会计师事务所以明显低于前任注册会计师的审计收费承接了业务，并且，通过与前任注册会计师和当地相同规模的其他会计师事务所进行比较，向黄河公司保证，在审计中能够遵守独立审计准则，审计质量不会因降低收费而受到影响。

(2)在签订审计业务约定书后，长城会计师事务所的 A 注册会计师受聘担任黄河公司独立董事。按照原定审计计划，A 注册会计师为该审计项目的外勤审计负责人。为保持独立性，长城会计师事务所在执行该审计业务前，将 A 注册会计师调离审计小组。

(3)长城会计师事务所聘用律师协助开展工作，要求该律师书面承诺按照中国注册会计师职业道德规范的要求提供服务。

(4)长城会计师事务所在出具审计报告的同时，提供正式纳税鉴证意见。为此，双方另行签订了业务约定书。

(5)前任注册会计师对黄河公司 2001 年度会计报表出具了标准无保留意见审计报告，长城会计师事务所在审计过程中发现该会计报表存在重大错报，因认为事实已经非常清楚，所以决定不再提请黄河公司与前任注册会计师联系。

(6)黄河公司在某国设有分支机构，该国允许会计师事务所通过广告承揽业务，因此，长城会计师事务所委托该分支机构在该国媒体进行广告宣传，以招揽该国在中国设立的企业的审计业务。相关广告费已由长城会计师事务所支付。

要求：请分别就上述 6 种情况，判断长城会计师事务所是否违反中国注册会计师职业道德规范的要求，并简要说明理由。

第八章　风险评估与应对

【教学目的】本章阐述了在进行财务报表审计时，注册会计师进行风险评估和风险应对的主要内容、方法和程序。通过本章教学，使学生了解、掌握内部控制的涵义、目标及其历史演变，对内部控制与现代审计的关系以及审计人员如何了解内部控制结构和评估控制风险、进行风险应对等知识要点加以掌握，为以后学习审计实务奠定理论基础。

历史地看，审计方法演进经历了账表导向审计、制度导向审计和风险导向审计三个阶段。风险导向审计是当今主流的审计方法，它要求注册会计师以重大错报风险的识别、评估和应对为审计工作的主线，以提高审计工作效率与效果。2006 年财政部发布的中国注册会计师执业准则体系全面贯彻了风险导向审计思想和方法的要求。

第一节　风险评估与应对概述

一、风险评估的意义及总体要求

《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》规定，注册会计师应当了解被审计单位及其环境，以充分识别和评估财务报表重大错报风险，设计和实施进一步审计程序。

应当说，审计风险准则的出台，有利于降低审计失败发生的概率，增强社会公众对行业的信心；有利于严格审计程序，识别、评估和应对重大错报风险；有利于明确审计责任，实施有效的质量控制；有利于促使注册会计师掌握新知识和新技能，提高整个行业的专业水平。同时，审计风险准则对注册会计师风险评估程序，以及依据风险评估结果实施进一步审计程序影响很大，因此，也影响到审计工作的各个方面。

《中国注册会计师审计准则第 1211 号——了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险》对注册会计师审计的总体要求包括：

1. 了解被审计单位及其环境是必须实施的程序而不是可选程序。
2. 了解的目的是识别和评估财务报表重大错报风险，设计和实施进一步审计程序。
3. 了解的程度应当足够实现了解的目的。

二、风险应对的总体要求

《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险实施的程序》规定，注册会计师应当针对已评估的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施，并针对评估的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序，以将审计风险降至可接受的低水平。

注册会计师应对重大错报风险应当遵守以下规定：

1.注册会计师应当针对财务报表层次的重大错报风险制定总体应当措施，包括向审计项目组强调在获取审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性、分派更有经验或具有特殊技能的审计人员或利用专家，向审计项目组提供更多督导等。

2.注册会计师应当针对认定层次的重大错报风险设计和实施进一步审计程序，包括测试控制的执行有效性以及实施实质性程序。

3.注册会计师应当评价风险评估的结果是否适当，并确定是否已经获取充分、适当的审计证据。

4.注册会计师应当将实施关键的程序形成审计工作记录。

第二节　了解被审计单位及其环境

一、总体要求

注册会计师应当从下列方面了解被审计单位及其环境：

(1)行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素；

(2)被审计单位的性质；

(3)被审计单位对会计政策的选择和运用；

(4)被审计单位的目标、战略以及相关经营风险；

(5)被审计单位财务业绩的衡量和评价；

(6)被审计单位的内部控制。

上述第(1)项是被审计单位的外部环境，第(2)、(3)、(4)项以及第(6)项是被审计单位的内部因素，第(5)项则既有外部因素也有内部因素。值得注意的是，被审计单位及其环境的各个方面可能会互相影响。例如，被审计单位的行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素可能影响到被审计单位的目标、战略以及相关经营风险，而被审计单位的性质、目标、战略以及相关经营风险可能影响到被审计单位对会计政策的选择和运用，以及内部控制的设计和执行。因此，注册会计师在对被审计单位及其环境的各个方面进行了解和评估时，应当考虑各因素之间的相互关系。

注册会计师针对上述六个方面实施的风险评估程序的性质、时间和范围取决于审计业

务的具体情况，如被审计单位的规模和复杂程度，以及注册会计师的相关审计经验，包括以前对被审计单位提供审计和相关服务的经验和对类似行业、类似企业的审计经验。此外，识别被审计单位及其环境在上述各方面与以前期间相比发生的重大变化，对于充分了解被审计单位及其环境、识别和评估重大错报风险尤为重要。

二、行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素

(一)行业状况

了解行业状况有助于注册会计师识别与被审计单位所处行业有关的重大错报风险。

注册会计师应当了解被审计单位的行业状况，主要包括：

1. 所处行业的市场供求与竞争；
2. 生产经营的季节性和周期性；
3. 产品生产技术的变化；
4. 能源供应与成本；
5. 行业的关键指标和统计数据。

具体而言，注册会计师可能需要了解以下情况：

1. 被审计单位所处行业的总体发展趋势是什么？
2. 处于哪一发展阶段，如起步、快速成长、成熟或衰退阶段？
3. 所处市场的需求、市场容量和价格竞争如何？
4. 该行业是否受经济周期波动的影响，以及采取了什么行动使波动产生的影响最小化？
5. 该行业受技术发展影响的程度如何？
6. 是否开发了新的技术？
7. 能源消耗在成本中所占比重，能源价格的变化对成本的影响？
8. 谁是被审计单位最重要的竞争者，他们各自所占的市场份额是多少？
9. 被审计单位与其竞争者相比主要的竞争优势是什么？
10. 被审计单位业务的增长率和财务业绩与行业的平均水平及主要竞争者相比如何，存在重大差异的原因是什么？
11. 竞争者是否采取了某些行动，如购并活动、降低销售价格、开发新技术等，从而对被审计单位的经营活动产生影响？

(二)法律环境及监管环境

了解法律环境及监管环境的主要原因在于：

1. 某些法律法规或监管要求可能对被审计单位经营活动有重大影响，如不遵守将导致停业等严重后果；
2. 某些法律法规或监管要求(如环保法规等)规定了被审计单位某些方面的责任和义务；
3. 某些法律法规或监管要求决定了被审计单位需要遵循的行业惯例和核算要求。

注册会计师应当了解被审计单位所处的法律环境及监管环境，主要包括：

1. 适用的会计准则、会计制度和行业特定惯例；

2. 对经营活动产生重大影响的法律法规及监管活动；

3. 对开展业务产生重大影响的政府政策，包括货币、财政、税收和贸易等政策；

4. 与被审计单位所处行业和所从事经营活动相关的环保要求。

具体而言，注册会计师可能需要了解以下情况：

1. 国家对某一行业的企业是否有特殊的监管要求（如对银行、保险等行业的特殊监管要求）；

2. 是否存在新出台的法律法规（如新出台的有关产品责任、劳动安全或环境保护的法律法规等），对被审计单位有何影响；

3. 国家货币、财政、税收和贸易等方面政策的变化是否会对被审计单位的经营活动产生影响；

4. 与被审计单位相关的税务法规是否发生变化。

（三）其他外部因素

注册会计师应当了解影响被审计单位经营的其他外部因素，主要包括：

1. 宏观经济的景气度；

2. 利率和资金供求状况；

3. 通货膨胀水平及币值变动；

4. 国际经济环境和汇率变动。

具体而言，注册会计师可能需要了解以下情况：

1. 当前的宏观经济状况以及未来的发展趋势如何？

2. 目前国内或本地区的经济状况（如增长率、通货膨胀、失业率、利率等）怎样影响被审计单位的经营活动？

3. 被审计单位的经营活动是否受到汇率波动或全球市场力量的影响。

（四）了解的重点和程度

注册会计师对行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素了解的范围和程度会因被审计单位所处行业、规模以及其他因素（如在市场中的地位）的不同而不同。例如，对从事计算机硬件制造的被审计单位，注册会计师可能更关心市场和竞争以及技术进步的情况；对金融机构，注册会计师可能更关心宏观经济走势以及货币、财政等方面的宏观经济政策；对化工等产生污染的行业，注册会计师可能更关心相关环保法规。注册会计师应当考虑将了解的重点放在对被审计单位的经营活动可能产生重要影响的关键外部因素以及与前期相比发生的重大变化上。

注册会计师应当考虑被审计单位所在行业的业务性质或监管程度是否可能导致特定的重大错报风险，考虑项目组是否配备了具有相关知识和经验的成员。

三、被审计单位的性质

(一)所有权结构

对被审计单位所有权结构的了解有助于注册会计师识别关联方关系并了解被审计单位的决策过程。注册会计师应当了解所有权结构以及所有者与其他人员或单位之间的关系，考虑关联方关系是否已经得到识别，以及关联方交易是否得到恰当核算。例如，注册会计师应当了解被审计单位是属于国有企业、外商投资企业、民营企业，还是属于其他类型的企业，还应当了解其直接控股母公司、间接控股母公司、最终控股母公司和其他股东的构成，以及所有者与其他人员或单位(如控股母公司控制的其他企业)之间的关系。注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》的规定，了解被审计单位识别关联方的程序，获取被审计单位提供的所有关联方信息，并考虑关联方关系是否已经得到识别，关联方交易是否得到恰当记录和充分披露。

同时，注册会计师可能需要对其控股母公司(股东)的情况做进一步的了解，包括控股母公司的所有权性质，管理风格及其对被审计单位经营活动及财务报表可能产生的影响；控股母公司与被审计单位在资产、业务、人员、机构、财务等方面是否分开，是否存在占用资金等情况；控股母公司是否施加压力，要求被审计单位达到其设定的财务业绩目标。

(二)治理结构

良好的治理结构可以对被审计单位的经营和财务运作实施有效的监督，从而降低财务报表发生重大错报的风险。注册会计师应当了解被审计单位的治理结构。例如，董事会的构成情况、董事会内部是否有独立董事；治理结构中是否设有审计委员会或监事会及其运作情况。注册会计师应当考虑治理层是否能够在独立于管理层的情况下对被审计单位事务(包括财务报告)做出客观判断。

(三)组织结构

复杂的组织结构可能导致某些特定的重大错报风险。注册会计师应当了解被审计单位的组织结构，考虑复杂组织结构可能导致的重大错报风险，包括财务报表合并、商誉减值以及长期股权投资核算等问题。

例如，对于在多个地区拥有子公司、合营企业、联营企业或其他成员机构，或者存在多个业务分部和地区分部的被审计单位，不仅编制合并财务报表的难度增加，还存在其他可能导致重大错报风险的复杂事项，包括：对于子公司、合营企业、联营企业和其他股权投资类别的判断及其会计处理；商誉在不同业务分部间的减值等。

(四)经营活动

了解被审计单位经营活动有助于注册会计师识别预期在财务报表中反映的主要交易类别、重要账户余额和列报。注册会计师应当了解被审计单位的经营活动。主要包括：

1. 主营业务的性质

例如，主营业务是制造业还是商品批发与零售；是银行、保险还是其他金融服务；是公用

事业、交通运输还是提供技术产品和服务等。

2.与生产产品或提供劳务相关的市场信息

例如，主要客户和合同、付款条件、利润率、市场份额、竞争者、出口、定价政策、产品声誉、质量保证、营销策略和目标等。

3.业务的开展情况

例如，业务分部的设立情况、产品和服务的交付、衰退或扩展的经营活动的详情等。

4.联盟、合营与外包情况。

5.从事电子商务的情况

例如，是否通过互联网销售产品和提供服务以及从事营销活动。

6.地区与行业分布

例如，是否涉及跨地区经营和多种经营，各个地区和各行业分布的相对规模以及相互之间是否存在依赖关系。

7.生产设施、仓库的地理位置及办公地点

8.关键客户

例如，销售对象是少量的大客户还是众多的小客户；是否有被审计单位高度依赖的特定客户（如超过销售总额10%的顾客）；是否有造成高回收性风险的若干客户或客户类别（如正处在一个衰退市场中的客户）；是否与某些客户订立了不寻常的销售条款或条件。

9.重要供应商

例如，是否签订长期供应合同，原材料供应的可靠性和稳定性，付款条件，以及原材料是否受重大价格变动的影响。

10.劳动用工情况

例如，分地区用工情况、劳动力供应情况、工资水平、退休金和其他福利、股权激励或其他奖金安排以及与劳动用工事项相关的政府法规。

11.研究与开发活动及其支出

12.关联方交易

例如，有些客户或供应商是否为关联方；对关联方和非关联方是否采用不同的销售和采购条款。此外，还存在哪些关联方交易，对这些交易采用怎样的定价政策。

(五)投资活动

了解被审计单位投资活动有助于注册会计师关注被审计单位在经营策略和方向上的重大变化。注册会计师应当了解被审计单位的投资活动。主要包括：

1.近期拟实施或已实施的并购活动与资产处置情况，包括业务重组或某些业务的终止

注册会计师应当了解并购活动如何与被审计单位目前的经营业务相协调，并考虑他们是否会引发进一步的经营风险。例如，被审计单位并购了一个新的业务部门，注册会计师需要了解管理层如何管理这一新业务，而新业务又如何与现有业务结合，发挥协同优势，如何解决原有经营业务与新业务在信息系统、企业文化等各方面的不一致。

2.证券投资、委托贷款的发生与处置。

3.资本性投资活动,包括固定资产和无形资产投资,近期或计划发生的变动,以及重大的资本承诺等。

4.不纳入合并范围的投资

例如,联营、合营或其他投资,包括近期计划的投资项目。

(六)筹资活动

了解被审计单位筹资活动有助于注册会计师评估被审计单位在融资方面的压力,并进一步考虑被审计单位在可预见未来的持续经营能力。注册会计师应当了解被审计单位的筹资活动,主要包括:

1.债务结构和相关条款,包括担保情况及表外融资

例如,获得的信贷额度是否可以满足运营需要;得到的融资条件及利率是否与竞争对手相似,如不相似,原因何在;是否存在违反借款合同中限制性条款的情况;是否承受重大的汇率与利率风险。

2.固定资产的租赁,包括通过融资租赁方式进行的筹资活动

3.关联方融资

例如,关联方融资的特殊条款。

4.实际受益股东

例如,实际受益股东是国内的,还是国外的,其商业声誉和经验可能对被审计单位产生的影响。

5.衍生金融工具的运用

例如,衍生金融工具是用于交易目的还是套期目的,以及运用的种类、范围和交易对手等。

四、被审计单位对会计政策的选择和运用

(一)重要项目的会计政策和行业惯例

重要项目的会计政策包括收入确认方法,存货的计价方法,投资的核算,固定资产的折旧方法,坏账准备、存货跌价准备和其他资产减值准备的确定,借款费用资本化方法,合并财务报表的编制方法等。除会计政策以外,某些行业可能还存在一些行业惯例,注册会计师应当熟悉这些行业惯例。当被审计单位采用与行业惯例不同的会计处理方法时,注册会计师应当了解其原因,并考虑采用与行业惯例不同的会计处理方法是否适当。

(二)重大和异常交易的会计处理方法

例如,本期发生的企业合并的会计处理方法。某些被审计单位可能存在与其所处行业相关的重大交易。例如,银行向客户发放贷款、证券公司对外投资、医药企业的研究与开发活动等,注册会计师应当考虑对重大的和不经常发生的交易的会计处理方法是否适当。

(三)在新领域和缺乏权威性标准或共识的领域,采用重要会计政策产生的影响

在新领域和缺乏权威性标准或共识的领域,注册会计师应当关注被审计单位选用了哪些会计政策,为什么选用这些会计政策以及选用这些会计政策产生的影响。

(四)会计政策的变更

如果被审计单位变更了重要的会计政策,注册会计师应当考虑变更的原因及其适当性,即考虑:

1. 会计政策变更是否是法律、行政法规或者适用的会计准则和相关会计制度要求的变更;

2. 会计政策变更是否能够提供更可靠、更相关的会计信息。除此之外,注册会计师还应当关注会计政策的变更是否得到充分披露。

(五)被审计单位何时采用以及如何采用新颁布的会计准则和相关会计制度

例如,新的企业会计准则自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司施行,并鼓励其他企业执行。注册会计师应考虑被审计的上市公司是否已按照新会计准则的要求,做好衔接调整工作,并收集执行新会计准则需要的信息资料。

除上述与会计政策的选择和运用相关的事项外,注册会计师还应对被审计单位下列与会计政策运用相关的情况予以关注:

1. 是否采用激进的会计政策、方法、估计和判断;

2. 财会人员是否拥有足够的运用会计准则的知识、经验和能力;

3. 是否拥有足够的资源支持会计政策的运用,如人力资源及培训、信息技术的采用、数据和信息的采集等。

注册会计师应当考虑,被审计单位是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定恰当地进行了列报,并披露了重要事项。列报和披露的主要内容包括:财务报表及其附注的格式、结构安排、内容,财务报表项目使用的术语,披露信息的明细程度,项目在财务报表中的分类以及列报信息的来源等。注册会计师应当考虑被审计单位是否已对特定事项做了适当的列报和披露。

五、被审计单位的目标、战略以及相关经营风险

(一)目标、战略与经营风险

目标是企业经营活动的指针。企业管理层或治理层一般会根据企业经营面临的外部环境和内部各种因素,制定合理可行的经营目标。战略是企业管理层为实现经营目标采用的总体层面的策略和方法。为了实现某一既定的经营目标,企业可能有多个可行战略。例如,如果目标是在某一特定期间内进入一个新的市场,那么可行的战略可能包括收购该市场内的现有企业、与该市场内的其他企业合资经营或自行开发进入该市场。随着外部环境的变化,企业应对目标和战略做出相应的调整。

经营风险源于对被审计单位实现目标和战略产生不利影响的重大情况、事项、环境和行

动，或源于不恰当的目标和战略。不同的企业可能面临不同的经营风险，这取决于企业经营的性质、所处行业、外部监管环境、企业的规模和复杂程度。管理层有责任识别和应对这些风险。

不能随环境的变化而做出相应的调整固然可能产生经营风险。但是，调整的过程也可能导致经营风险。例如，为应对消费者需求的变化，企业开发了新产品。但是，开发的新产品可能会产生开发失败的风险；即使开发成功，市场需求可能没有充分开发，从而产生产品营销风险；产品的缺陷还可能导致企业遭受声誉风险和承担产品赔偿责任的风险。

注册会计师应当了解被审计单位是否存在与下列方面有关的目标和战略，并考虑相应的经营风险：

1. 行业发展，及其可能导致的被审计单位不具备足以应对行业变化的人力资源和业务专长等风险；

2. 开发新产品或提供新服务，及其可能导致的被审计单位产品责任增加等风险；

3. 业务扩张，及其可能导致的被审计单位对市场需求的估计不准确等风险；

4. 新颁布的会计法规，及其可能导致的被审计单位执行法规不当或不完整，或会计处理成本增加等风险；

5. 监管要求，及其可能导致的被审计单位法律责任增加等风险；

6. 本期及未来的融资条件，及其可能导致的被审计单位由于无法满足融资条件而失去融资机会等风险；

(7)信息技术的运用，及其可能导致的被审计单位信息系统与业务流程难以融合等风险。

(二)经营风险对重大错报风险的影响

经营风险与财务报表重大错报风险是既有联系又相互区别的两个概念。前者比后者范围更广。注册会计师了解被审计单位的经营风险有助于其识别财务报表重大错报风险。但并非所有的经营风险都与财务报表相关，注册会计师没有责任识别或评估对财务报表没有影响的经营风险。

多数经营风险最终都会产生财务后果，从而影响财务报表。但并非所有经营风险都会导致重大错报风险。经营风险可能对各类交易、账户余额以及列报认定层次或财务报表层次产生直接影响。例如，企业合并导致银行客户群减少，使银行信贷风险集中，由此产生的经营风险可能增加与贷款计价认定有关的重大错报风险。同样的风险，在经济紧缩时，可能具有更为长期的后果，注册会计师在评估持续经营假设的适当性时需要考虑这一问题。注册会计师应当根据被审计单位的具体情况考虑经营风险是否可能导致财务报表发生重大错报。

目标、战略、经营风险和重大错报风险之间的相互联系可举一例予以说明。例如，企业当前的目标是在某一特定期间内进入某一新的海外市场，企业选择的战略是在当地成立合资公司。从该战略本身来看，是可以实现这一目标的。但是，成立合资公司可能会带来很多

的经营风险，例如，企业如何与当地合资方在经营活动、企业文化等各方面协调，如何在合资公司中获得控制权或共同控制权，当地市场情况是否会发生变化，当地对合资公司的税收和外汇管理方面的政策是否稳定，合资公司的利润是否可以汇回；是否存在汇率风险等。这些经营风险反映到财务报表中，可能会因对合资公司是属于子公司、合营企业或联营企业的判断问题，投资核算问题，包括是否存在减值问题、对当地税收规定的理解，以及外币折算等问题而导致财务报表出现重大错报风险。

（三）被审计单位的风险评估过程

管理层通常制定识别和应对经营风险的策略，注册会计师应当了解被审计单位的风险评估过程。此类风险评估过程是被审计单位内部控制的组成部分。

（四）对小型被审计单位的考虑

小型被审计单位通常没有正式的计划和程序来确定其目标、战略并管理经营风险。注册会计师应当询问管理层或观察小型被审计单位如何应对这些事项，以获取了解，并评估重大错报风险。

六、被审计单位财务业绩的衡量和评价

被审计单位管理层经常会衡量和评价关键业绩指标（包括财务的和非财务的）、预算及差异分析、分部信息和分支机构、部门或其他层次的业绩报告以及与竞争对手的业绩比较。此外，外部机构也会衡量和评价被审计单位的财务业绩，如分析师的报告和信用评级机构的报告。

（一）了解的主要方面

在了解被审计单位财务业绩衡量和评价情况时，注册会计师应当关注下列信息：

1. 关键业绩指标；
2. 业绩趋势；
3. 预测、预算和差异分析；
4. 管理层和员工业绩考核与激励性报酬政策；
5. 分部信息与不同层次部门的业绩报告；
6. 与竞争对手的业绩比较；
7. 外部机构提出的报告。

（二）关注内部财务业绩衡量的结果

内部财务业绩衡量可能显示未预期到的结果或趋势。在这种情况下，管理层通常会进行调查并采取纠正措施。与内部财务业绩衡量相关的信息可能显示财务报表存在错报风险，例如，内部财务业绩衡量可能显示被审计单位与同行业其他单位相比具有异常快的增长率或盈利水平，此类信息如果与业绩奖金或激励性报酬等因素结合起来考虑，可能显示管理层在编制财务报表时存在某种倾向的错报风险。因此，注册会计师应当关注被审计单位内部财务业绩衡量所显示的未预期到的结果或趋势、管理层的调查结果和纠正措施，以及相关

信息是否显示财务报表可能存在重大错报。

(三)考虑财务业绩衡量指标的可靠性

如果拟利用被审计单位内部信息系统生成的财务业绩衡量指标,注册会计师应当考虑相关信息是否可靠,以及利用这些信息是否足以实现审计目标。许多财务业绩衡量中使用的信息可能由被审计单位的信息系统生成。如果被审计单位管理层在没有合理基础的情况下,认为内部生成的衡量财务业绩的信息是准确的,而实际上信息有误,那么根据有误的信息得出的结论也可能是错误的。如果注册会计师计划在审计中(如在实施分析程序时)利用财务业绩指标,应当考虑相关信息是否可靠,以及在实施审计程序时利用这些信息是否足以发现重大错报。

(四)对小型被审计单位的考虑

小型被审计单位通常没有正式的财务业绩衡量和评价程序,管理层往往依据某些关键指标,作为评价财务业绩和采取适当行动的基础,注册会计师应当了解管理层使用的关键指标。

需要强调的是,注册会计师了解被审计单位财务业绩的衡量与评价,是为了考虑管理层是否面临实现某些关键财务业绩指标的压力;这些压力既可能源于需要达到市场分析师或股东的预期,也可能产生于达到获得股票期权或管理层和员工奖金的目标。受压力影响的人员可能是高级管理人员(包括董事会),也可能是可以操纵财务报表的其他经理人员,如子公司或分支机构管理人员可能为达到奖金目标而操纵财务报表。

在评价管理层是否存在歪曲财务报表的动机和压力时,注册会计师还应当考虑可能存在的其他情形。例如,企业或企业的一个主要组成部分是否有可能被出售;管理层是否希望维持或增加企业的股价或盈利走势而热衷于采用过度激进的会计方法;基于纳税的考虑,股东或管理层是否有意采取不适当的方法使盈利最小化;企业是否持续增长和接近财务资源的最大限度;企业的业绩是否急剧下降,可能存在终止上市的风险;企业是否具备足够的可分配利润或现金流量以维持目前的利润分配水平;如果公布欠佳的财务业绩,对重大未决交易(如企业合并或新业务合同的签订)是否可能产生不利影响;企业是否过度依赖银行借款,而财务业绩又可能达不到借款合同对财务指标的要求。这些情况都显示管理层在面临重大压力时可能粉饰财务业绩,发生舞弊风险。

第三节　了解被审计单位的内部控制

一、内部控制的含义、要素及目标

(一)内部控制的含义

美国虚假财务报告全国委员会的赞助者委员会(CoSo)对内部控制的定义是:内部控制

是一个受董事会、管理人员和其他人员影响的过程,它的作用是为了合理地保证达到以下目标:(1)经营有效率和效果;(2)财务报告可靠;(3)遵守相应的法律和规章。

我国审计准则对内部控制的定义是:内部控制是指被审计单位为了合理保证财务报告的可靠性,经营的效率和效果以及对法律法规的遵循,由治理当局、管理层和其他人员设计和执行的政策和程序。

广义地讲,一个企业的内部控制是指企业的内部管理控制系统,包括为保证企业正常经营所采取的一系列必要的管理措施。内部控制的职能不仅包括企业管理当局用来授权与指挥进行购货、销售、生产等经营活动的各种方式、方法,也包括核算、审核、分析各种信息资料及报告的程序与步骤,还包括为企业经济活动进行综合计划、控制和评价而制定或设置的各项规章制度。因此,内部控制贯穿于企业经营活动的各个方面,只要存在企业经济活动和经营管理,就需要有相应的内部控制。

(二)内部控制的要素

1.控制环境

控制环境是对企业内部控制的建立和实施有重大影响的因素的总称。它通过影响人们的控制意识而影响一个组织的气氛,是内部控制其他部分的基础。控制环境包括正直和道德观念、胜任能力、董事会和审计委员会、管理哲学和经营方式、组织结构、授权和分配责任的方法以及人力资源政策和措施等。

(1)正直和道德观念

正直和良好的道德观念是内部控制能否有效运行的基础。为使内部控制有效运行,管理当局应通过制定行为准则等方式,使员工减少舞弊、不道德或非法的行为。

(2)胜任能力

执行控制的人员需要具备一定的技术能力。执行各项控制活动的人员是否具有相应的胜任能力直接影响着内部控制的有效性。

(3)董事会和审计委员会

董事会和审计委员会工作的有效性影响着内部控制的执行。董事会和审计委员会的成员越独立于管理当局、工作经验越丰富,其工作效率越高。审计委员会是董事会的下设机构,应由公司之外的独立董事组成。

(4)管理哲学和经营方式

管理当局对内部控制的态度,深刻影响着内部控制;管理人员对风险的态度和追求利润的风格也会影响其对内部控制的态度。

(5)组织结构

组织结构是指计划、指导和控制经营活动的整体框架。合理的组织结构有助于建立良好的控制环境,包括公司各组织单位的形式、性质及相关的管理职能和报告关系,以及各组织内部的权责划分。

(6)授权和分配责任的方法

岗位职责的划分方法也会影响到内部控制。通过书面的方式明确职权的划分,并传达到各有关人员,使各个部门及其成员了解接受的业务活动、处理利害关系的方式等。

(7)人力资源政策和措施

内部控制最终要靠人来执行。人员状况取决于其人力资源政策和措施。人力资源的政策和措施包括人员的招聘、考核、培训、升迁和奖励等方法,直接影响人员的素质。招聘有能力且有道德的人员是保证内部控制有效运行的重要条件。

2.风险评估

风险是指不能实现组织目标的可能性。风险评估是组织确认和分析实现其目标过程中的各种风险的过程。财务报告的风险评估主要是确认、分析财务报告是否按公认会计准则编制的风险。导致影响风险增大的因素有:

(1)组织规章和经营环境的变化;

(2)人事变动;

(3)信息系统的新建和修改;

(4)组织的迅速发展;

(5)与生产过程和信息系统有关的技术的变化;

(6)引进新的生产线、新产品和新工序;

(7)公司重组;

(8)扩展或取得国外业务;

(9)采用新的会计原则或变更会计原则。

3.控制活动

控制活动是指管理当局建立的为保证其指令被贯彻执行的政策和程序。与财务报表审计相关的控制活动有:

(1)业绩检查

包括:实际业绩与预算对比;本期业绩与前期业绩对比;实际业绩与相关的不同的数据对比;进行业绩的全面检查。

(2)业务交易活动的适当授权

一般来说,交易授权包括两种:一是一般授权,即是指对形成了一定的规范标准的业务进行的授权。比如,销售部门的人员可以根据已经形成的有关销售政策与客户进行交易。二是特殊授权,即是指对个别业务或特殊业务进行的授权。比如,对于一项大额支出,要经过总经理直接批准。

(3)充分的记录

要设计各种恰当的账簿、凭证,并连续编号,对各项业务都要有充分全面的记录。

(4)实物控制

实物控制包括为保证实物安全而采取的各项措施。包括:①记录和实物资产的保管分开;②只有经过授权的人员才能接触实物资产;③记录和实物定期核对。

(5)责任分工

不能由一个人或一个部门完成整个交易过程。交易的授权、记录、资产的保管应分开。

4.信息与沟通

信息与沟通是指将有关信息以及时、有效的方式进行识别、归集,并传递给相关人员,使其有效地履行职责。一般而言,审计人员关注更多的是会计信息系统。

(1)会计信息系统

会计信息系统是识别、收集、分类、分析、记录和报告其交易,并明确对相关资产、负债和所有者权益责任的方法和记录。

一个良好的会计信息系统包括:

①确认和记录所有的真实交易;

②及时且充分详细地描述交易,以便在财务报表上做适当的分类;

③以一定的方式记录交易的价值,以便在财务报表中适当地记录它的货币价值;

④确定交易发生的时间,以使交易记入恰当的会计期间;

⑤在财务报表中恰当地表达交易,披露相关的事项。

(2)信息沟通

适当的信息沟通,应能让每一个职工理解他们的角色和与财务报告相关的责任。沟通的方式包括政策手册、会计和报告手册、备忘录等。

5.监督

监督是评价内部控制质量的程序,包括持续监督和独立评价两种活动。

(1)持续监督

是指实施的经常性的监督和管理活动。比如:对客户投诉的持续监督。

(2)独立评价

是指非常规性的监督活动。比如,内部审计。

(三)内部控制的目标

建立健全内部控制是被审计单位管理层的会计责任。相关内部控制一般应当实现以下目标:

1.保证业务活动按适当授权进行

企业应对业务活动进行适当的分工,一般可分为四步:审批、执行、复核和记录。

2.保证财务报告的可靠性

保证所有的交易和事项以正确的金额在恰当的会计期间及时记录于适当的账户,使会计报表的编制符合会计准则的相关要求。

3.保证资产的安全与完整

保证资产的记录和接触均要经过适当的授权,账面资产与实存资产要定期核对相符。

4.保证业务活动的效率和效果

二、内部控制的历史演变

内部控制(Internal Control)的演变大致可分为四个阶段:20世纪40年代以前,40年代末至70年代,80年代至90年代,90年代之后。

(一)内部牵制时期(20世纪40年代以前)

20世纪40年代以前,形成了内部牵制制度。其机能的执行大致可分为:实物牵制、机械牵制、体制牵制和簿记牵制。内部牵制是基于两个基本假设:①两个或两个以上的人或部门无意识地犯同样错误的机会是很小的;②两个或两个以上的人或部门有意识地合伙舞弊的可能性大大低于单独一个人或部门舞弊的可能性。实践证明,这些假设是合理的,内部牵制机制确实有效地减少了错误和舞弊行为。因此,在现代内部控制理论中,内部牵制仍占有相当重要的地位,成为有关组织机构控制、职务分离控制的基础。

(二)内部控制时期(20世纪40年代末到70年代)

1949年,美国会计师协会的审计程序委员会(Commitee on Auditing Procedure of the American Institute of Accountants)在《内部控制:一种协调制度要素及其对管理层和独立注册会计师的重要性》的报告中,首次提出了内部控制并对其作了权威性解释。1958年10月该委员会发布的《审计程序公告第29号》对内部控制定义重新进行表述,将内部控制划分为会计控制和管理控制,从而使注册会计师的审计责任范围明确为内部会计控制,而不是所有管理控制。

(三)内部控制结构时期(20世纪80年代至90年代)

1988年美国注册会计师协会发布了《审计准则公告第55号》(SAS NO.55),首次以“内部控制结构”(Internal Control Structure)代替“内部控制”,指出,“企业的内部控制结构包括为提供取得企业特定目标的合理保证而建立的各种政策和程序”,其具体包括三个要素,即控制环境(Control Environment)、会计系统(Accounting System)和控制程序(Control Procedures)。这一时期内部控制的内容有两大显著特征:一是正式将控制环境纳入内部控制范畴;二是不再区分会计控制与管理控制,而统一以要素(elements)表述内部控制,具有十分重要的现实意义。

(四)内部控制整体框架(20世纪90年代至今)

1992年,美国虚假财务报告委员会的赞助者委员会(简称COSO),提出了一个关于内部控制的报告,“内部控制——整体框架”(Internal Control—Integrated Framework),并于1994进行了修订,对内部控制进行了更广泛的定义。提出了内部控制的五个构成要素,它们是:控制环境、风险评估、信息与沟通、控制活动和监督。

三、内部控制的重要性及局限性

(一)内部控制的重要性

内部控制既是被审计单位对其经济活动进行组织、制约、考核和调节的重要工具,也是

审计人员用以确定审计程序的重要依据。在审计发展史上,对内部控制的重视与信赖,加速了现代审计方法的变革,节约了审计时间和审计费用,同时也扩大了审计范围,完善了审计职能。在认识内部控制的重要性时,我们着重分析内部控制与审计的关系问题:

1.审计人员在执行会计报表审计业务时,不论被审计单位规模大小,都应当对相关内部控制进行充分的了解。

2.审计人员应当根据其对被审计单位内部控制的了解情况,确定是否进行控制测试以及将要执行的控制测试的性质、时间和范围。

3.对被审计单位内部控制的了解和控制测试,并非会计报表审计工作的全部内容。内部控制良好的单位,审计人员可能评估其控制风险较低而减少实质性程序,但绝不能完全取消实质性程序。

(二)内部控制的局限性

由于内部控制的设计和布局受制于成本效益原则的影响,因此,一些理想的内部控制往往因成本过高而不为管理层所采用。这就要求审计人员在确定内部控制的可信赖程度时,应当保持应有的职业谨慎,充分关注内部控制的以下固有限制:

1.内部控制的设计要考虑成本效益原则。

2.内部控制仅适用于常规业务,不适用于非常规业务。

3.内部控制能否有效执行,受执行人员的专业胜任能力和可信赖程度的影响。

(1)执行人员的粗心、对指令的误解或判断失误,会使内部控制失效;

(2)有关人员相互勾结、串通舞弊会使内部控制失效;

(3)执行人员的滥用职权或屈从于外部压力会导致内部控制失效。

4.经营环境、业务性质的改变可能会使内部控制失效。

由于公司建立的内部控制只能为会计报表的公允性提供合理保证,并存在上述固有限制。因此,会计报表审计总存在一定的控制风险,即审计风险模型中的重大错报风险始终应大于零。这就要求审计人员必须注意,不管被审计单位内部控制设计和运行多么有效,都应对会计报表的重要账户余额和交易类别进行实质性程序。

四、了解内部控制和评估控制风险

审计人员了解和评估内部控制的主要目的是:

(1)设计实质性程序:即根据控制测试情况,确定实质性程序的性质、时间和范围,进而设计实质性程序。具体表现为:

①确定潜在错报的种类;

②考虑影响重大错报风险的因素;

③通过评估控制风险确定实质性程序的范围。

(2)揭示内部控制的弱点,并向管理层报告。审计人员也可以把在审计过程中发现的内部控制重大缺陷连同更正措施一起报告给管理层,以改善内部控制。

(一)了解和记录内部控制

1.了解的内容

(1)了解控制环境

主要了解管理层对经营管理环境所持的态度、观念和所采取的行动。控制环境对重大错报风险的评估具有广泛影响,审计人员应当考虑控制环境的总体优势是否为内部控制的其他要素提供了适当的基础,并且未被控制环境中存在的缺陷所削弱。

(2)了解风险评估

主要了解客户评估风险的过程,了解管理层完成财务报告目标所存在的威胁及其考虑,评估其重要性,估计发生的概率,以及决定应采取的措施。

(3)了解会计信息和沟通系统

了解被审计单位的会计处理方式和财务报告的编制过程。即了解被审计单位如何对财务报告的岗位职责以及与财务报告相关的重大事项进行沟通。

(4)了解控制活动

在了解控制活动时,审计人员应当重点考虑某项控制活动单独或连同其他控制活动是否能够,以及如何防止、或发现并纠正各类交易、账户余额、列报与披露存在的重大错报。如果多项控制活动能够实现同一目标,审计人员不必了解与该目标相关的每项控制活动。

(5)了解监督情况

了解被审计单位具体的监督方法,以及运用这些方法应对执行内部控制过程中的不当行为的情况。此外,审计人员还应当了解与被审计单位监督活动相关的信息来源,以及管理层认为信息具有可靠性的依据。

2.了解的方法

(1)询问有关的工作人员;

(2)查阅有关内部控制的文件;

(3)检查内部控制生成的凭证和记录;

(4)观察业务活动和内部控制运行情况;

(5)选取一些典型的交易和事项,进行“穿行测试”。

3.记录了解的内部控制情况

记录了解的内部控制情况即描述内部控制,常用的方法主要有文字说明法、调查表法和流程图法三种。

(1)文字说明法

文字说明法,是指审计人员用文字叙述的方式描述被审计单位内部控制的方法。

文字说明法的优点是比较灵活,能够对调查对象做出比较深入和具体的描述,不受任何限制。

缺点是文字表述过显冗赘,不便于抓住重点,不便于清楚地表达复杂业务的内部控制。这种方法几乎适应于任何类型、任何规模的单位,特别适用于内部控制不甚健全、内部控制

程序比较简单和比较容易描述的小企业。文字说明法的格式与内容如表8-1所示。

表8-1 文字说明法实例

某公司现金收支内部控制
某公司收入现金,先由出纳审核有关凭证,并填写收款收据,收妥现金后,编制记账凭证,并登记现金日记账,尔后将此凭证交给会计用以登记相关的账目。每日收到的现金于第二天由出纳送存银行。
支出现金,先由出纳审核支出款项的原始凭证(一般为发票),然后填制付款记账凭证,并于款项付出后在原始凭证上加盖"付讫"的戳记。出纳根据付款记账凭证登记现金日记账,尔后将记账凭证交会计登记相关的账目。
凭证上的复核印章一般先盖好,因此就不再复核。出纳每隔9天进行一次核对,如有差异,须报领导审批后处理。月终,由财务负责人进行盘点。
评价:该公司的内部控制较差,尤其是由出纳填制收付款凭证又不经复核的做法,容易出现错弊。

(2)调查表法

调查表法,是指审计人员通过预先设计好的有关内部控制的问题式调查表,了解被审计单位内部控制的方法。

调查表法的优点是:简便易行,省时省力,可操作性强;利于指导初级审计人员;能对调查对象提供一个简括的说明。

缺点是:缺乏弹性;不适用于一些特殊的情况;容易把各业务的内部控制孤立看待。此外,调查人员机械地照表提问,往往会使被调查人员漫不经心,易流于形式,失去调查表的意义。

内部控制调查表的格式与内容如表8-2所示。

表8-2 销售业务内部控制调查表

问题	回答			取得方式	评注
	是	否	不适用		
1. 登记入账的销售是否都有经过审批的发运单和顾客订单?					
2. 销售业务是否经过适当的审批?					
3. 发运单是否得到适当控制,以保证所有发货都已开票收款?					
4. 发运单是否都事先编号并登记入账?					
5. 销货发票是否都预先编号并登记入账?					
6. 销货发票和发运单上的数量是否一致?					
7. 销货发票的金额是否经过复核?					
8. 是否定期与客户对账?					
9. 销售业务的明细账与总账是否相符?					

(3)流程图法

流程图法,是指审计人员运用特定的符号和图示描述被审计单位内部控制的方法。

流程图法的优点是:能从整体的角度,以简明的形式描述内部控制的实际情况,便于较快地检查出内部控制逻辑上的薄弱环节,也便于评审,便于修改。

缺点是:编制流程图需要具备较为娴熟的技术和较为丰富的工作经验,费时费力;而且,流程图法不能将内部控制中的控制弱点明显地标示出来,故评价时,往往需要与调查表法相结合。流程图法的具体形式如图 8-1 所示。

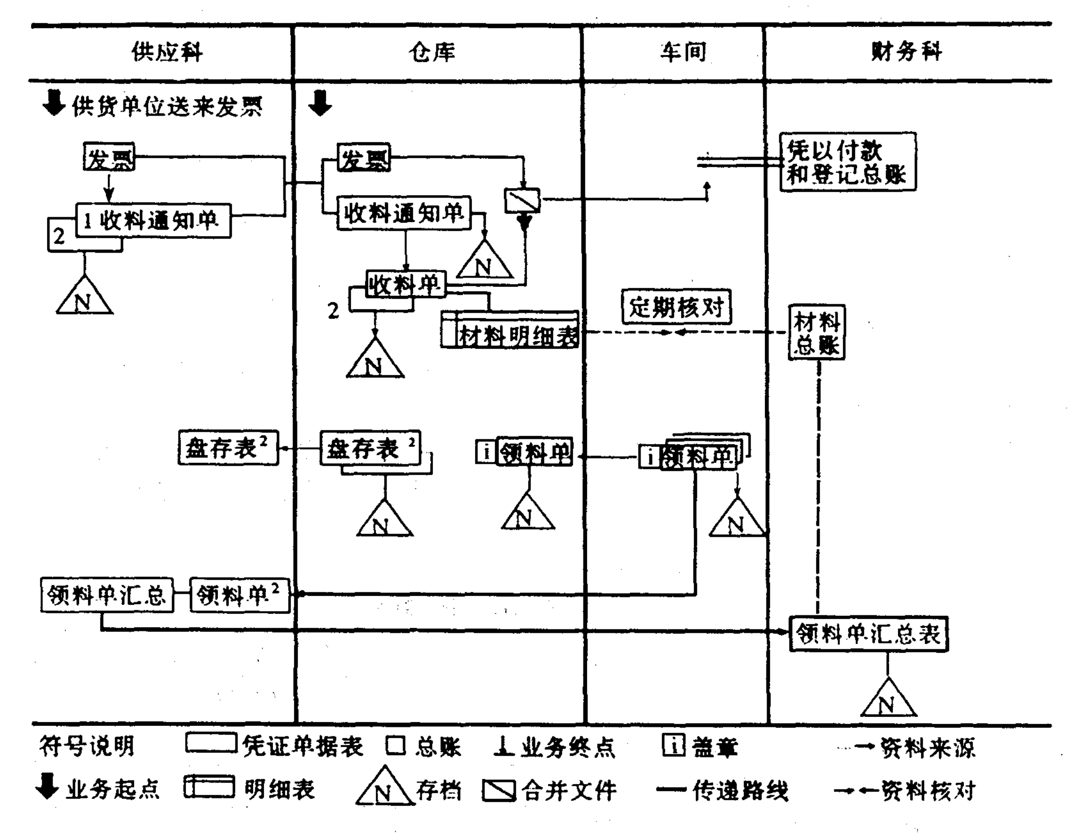


图 8-1 材料收发业务流程图

(二)评估控制风险

审计人员在对内部控制进行了解之后,要对控制风险进行初步评估。评估控制风险需要执行一定的审计程序。通常,注册会计师会每年执行穿行测试,以获得下列方面的审计证据:

1. 确认对业务流程的了解;

2. 确认对重要交易的了解是完整的,即在交易流程中所有与财务报表认定相关的可能发生错报的环节都已识别;

3. 确认所获取的有关流程中的预防性控制和检查性控制信息的准确性;

4. 评价控制设计的有效性;

5. 确认控制是否得到执行;

6. 确认之前所做的书面记录的准确性。

在执行穿行测试的过程中,注册会计师应当在每一个要执行处理程序或控制的环节上,询问被审计单位的员工,以了解他们对岗位职责的理解,并设法判断处理程序和控制是否得到执行。

注册会计师在执行上述审计程序后,需要根据所获取的审计证据评价控制风险。

1. 评估的内容

即内部控制在防止、发现或纠正交易或账户发生错报或漏报的可能性。

2. 评估的结果

评估结果有三种情况:高风险;中等风险;低风险。

(1)高风险的情况

被审计单位的内部控制无效;评价内部控制不合算;内部控制不适用。

(2)中等风险的情况

被审计单位的内部控制情况良好,但存在一定的缺陷或薄弱环节,在一定程度上可能会影响会计信息的可靠性。

(3)低风险的情况

内部控制的设计合理、适当;内部控制的运行有效;内部控制是适用的,即与认定相关。

第四节　针对评估的重大错报风险实施的程序

审计人员在了解被审计单位内部控制并初步评价控制风险后,应当针对评估的会计报表层次的重大错报风险确定总体应对措施,并针对评估的认定层次的重大错报风险设计和实施控制测试和实质性程序,以将审计风险降至可接受的低水平。

一、控制测试

(一)控制测试的含义

控制测试,是指为了确定内部控制的执行是否有效而实施的审计程序。它是在了解内部控制的基础上,来确定其执行的有效性。通常,审计人员可以在审计计划期间和期中工作期间执行控制测试。

(二)控制测试的目的

控制测试的目的是为已评估的控制风险水平提供证据支持。例如,当对控制运行的有效性进行测试时,审计人员应当获取下列控制有效运行的审计证据:

1. 控制在所审计期间的不同时点是如何运用的;

2. 控制是否得到一贯执行;

3. 控制由谁执行;

4. 控制以什么方式执行。如果被审计单位在所审计期间内使用了不同的控制,审计人员应当考虑不同时期控制运行的有效性。

(三)实施控制测试的条件

实施控制测试的条件是:

1. 在评估认定层次重大错报风险时,预期控制的运行是有效的;

2. 实质性程序本身不足以提供认定层次充分、适当的审计证据。

(四)控制测试的种类

控制测试分为两类:控制设计的适当性测试,控制运行的有效性测试。

1. 控制设计的适当性测试

控制设计的适当性测试,是指测试被审计单位设计的内部控制政策和程序是否能够防止或发现特定会计报表认定中存在的重大错报或漏报,即内部控制的设计是否合理、适当。

2. 控制运行的有效性测试

控制运行的有效性测试,是指测试被审计单位的内部控制政策和程序是否被有效地执行。

具体测试以下三个方面的内容:

1. 内部控制政策和程序是如何运用的?

2. 在审计期间是否持续运用?

3. 由谁来执行?

(五)进行控制测试的方法

1.询问被审计单位的有关工作人员;

2.查阅有关内部控制的凭证、记录和报告;

3.观察内部控制活动的运行情况;

4.重新执行被审计单位的控制程序;

5. 穿行测试。

穿行测试是通过追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程,来证实注册会计师对控制的了解、评价控制设计的有效性以及确定控制是否得到执行。

(六)控制测试的时间

控制测试的时间取决于审计人员的目的,并决定于信赖相关控制的时间。如果测试特定时点的控制,审计人员仅能得到该时点控制有效运行的审计证据;如果测试某一期间的控

制，审计人员则获取控制在该期间有效运行的审计证据。

1. 如果需要获取控制在某一期间有效运行的审计证据，仅与时点相关的审计证据可能是不充分的，审计人员应当辅以其他控制测试，通常包括测试被审计单位对控制的监督，以获取相关期间控制运行有效的审计证据。

2. 如果已获取有关控制在期中有效运行的审计证据，审计人员应当考虑下列因素，以确定还应获取的控制在剩余期间有效运行的额外审计证据：

(1)评估的认定层次重大错报风险的重要程度；

(2)在期中测试的特定控制；

(3)对有关控制运行有效性获取的审计证据的程度；

(4)剩余期间的长度；

(5)在信赖控制的基础上拟减少进一步实质性程序的范围；

(6)控制环境；

(7)在剩余期间内部控制发生重大变化的性质和范围。

3. 通过测试剩余期间控制运行的有效性或测试被审计单位对控制的监督，审计人员可以获取额外的审计证据。

4. 如果拟信赖以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据，审计人员应当通过实施询问并结合观察或检查程序，获取这些控制是否已经发生变化的审计证据。

5. 如果拟信赖自上次测试后已发生变化的控制，审计人员应当在当期审计中测试这些控制的运行有效性。

6. 如果拟信赖自上次测试后未发生变化的控制，审计人员应当每三年至少对这些控制的运行有效性测试一次。

7. 在确定利用以前审计获取的有关控制运行有效性的审计证据是否适当以及再次测试控制的时间间隔时，审计人员应当考虑：

(1)内部控制其他要素的有效性，包括控制环境、对控制的监督以及被审计单位的风险评估过程；

(2)控制特征(人工控制还是自动化控制)产生的风险；

(3)信息技术一般控制的有效性；

(4)控制设计及其运行的有效性，包括在以前审计中测试控制运行有效性时发现的控制运行偏差的性质和程度；

(5)由于环境发生变化而特定控制缺乏相应变化，是否构成风险；

(6)重大错报的风险和对控制信赖的程度。

8. 在出现下列情况时，审计人员应当缩短再次测试控制的时间间隔或完全不信赖以前审计所获取的审计证据：

(1)控制环境薄弱；

(2)对控制的监督薄弱；

(3)相关控制中人工控制的成分较大；

(4)对控制运行产生重大影响的人事变动；

(5)环境的变化表明需要对控制做出相应的变动；

(6)信息技术一般控制薄弱。

(七)控制测试的范围

审计人员应当设计控制测试的范围，以获取控制在拟信赖的整个期间有效运行的充分、适当的审计证据。

1.在确定某项控制的测试范围时，审计人员通常应当考虑下列因素：

(1)在所审计期间，被审计单位执行控制的频率；

(2)在所审计期间，注册会计师拟信赖控制运行有效性的时间长度；

(3)为证实控制能够防止、或发现并纠正认定层次重大错报，所需获取审计证据的相关性和可靠性；

(4)通过测试与认定相关的其他控制所获取的审计证据的范围；

(5)在风险评估时拟信赖控制运行有效性的程度；

(6)控制的预期偏差。

2.审计人员在风险评估时对控制运行有效性的拟信赖程度越高，实施控制测试的范围越大。

3.控制的预期偏差率越高，控制测试的范围越大，审计人员应当考虑控制是否不足以将认定层次的重大错报风险降至所评估的水平。

如果控制的预期偏差率过高，审计人员应当考虑针对某一认定实施的控制测试可能是无效的。

二、实质性程序

审计人员应当根据评估的控制风险设计和实施实质性程序，以发现认定层次的重大错报。实质性程序包括对各类交易、账户余款、列报与披露的细节测试以及实质性分析程序。由于对控制风险的评估是一种判断，并且内部控制存在固有局限性，因此，实质性程序是必不可少的。

一般而言，审计人员实施的实质性程序应当包括下列与会计报表编制完成阶段相关的审计程序。

1.将会计报表与其所依据的会计记录相核对；

2.检查会计报表编制过程中做出的重大会计分录和其他会计调整。

(一)实质性程序的性质

1. 审计人员应当针对评估的风险设计细节测试，获取充分、适当的审计证据，以达到认定层次所计划的保证水平。在针对存在或发生认定设计实质性程序时，审计人员应当选择包含在会计报表金额中的项目，并获取相关审计证据。在针对完整性认定设计审计程序时，

审计人员应当选择有证据表明应包含在会计报表金额中的项目，并调查这些项目是否确实包括在内。

2.在设计实质性分析程序时，审计人员应当考虑下列事项：

(1)对既定的认定使用实质性分析程序的适当性；

(2)对已记录的金额或比率进行预期时，所依据的内部或外部数据的可靠性；

(3)在计划的保证水平上，做出的预期是否足以准确识别重大错报；

(4)已记录金额与预期值之间可接受的差异额。

当实施实质性程序时，如果使用被审计单位编制的信息，审计人员应当考虑该信息是否在本期或前期经过审计，或测试与编制该信息相关的控制。

(二) 实质性程序的时间

1. 审计人员在期中实施实质性程序，可能增加期末存在错报而未被发现的风险，并且该风险随着剩余期间的延长而增加。因此，在考虑是否在期中实施实质性程序时，审计人员应当考虑下列因素：

(1)控制环境和其他相关的控制；

(2)实施审计程序所需信息在期中之后的可获得性；

(3)实质性程序的目标；

(4)评估的重大错报风险；

(5)各类交易或账户余额以及相关认定的性质；

(6)针对剩余期间，能否通过实施实质性程序或将实质性程序与控制测试相结合降低期末存在错报而未被发现的风险。

2.如果在期中实施了实质性程序，审计人员应当针对剩余期间实施进一步的实质性程序，或将实质性程序和控制测试结合使用，以将期中测试得出的结论合理延伸至期末。

3.如果拟将期中测试得出的结论延伸至期末，审计人员应当考虑针对剩余期间仅实施实质性程序是否足够。如果认为实质性程序本身不充分，则还应测试相关控制运行的有效性或在期末实施实质性程序。

4.如果识别出由于舞弊导致的重大错报风险，为将期中得出的结论延伸至期末而实施的审计程序通常是无效的，审计人员应当考虑在报告期末或者临近报告期末实施实质性程序。

5. 审计人员通常将与期末余额有关的信息和期中的可比信息进行比较、调节，识别和调查出现的异常金额，并针对剩余期间实施实质性分析程序或细节测试。

6.如果在期中检查出各类交易或账户余额存在错报，审计人员应当考虑修改与各类交易或账户余额相关的风险评估以及针对剩余期间拟实施实质性程序的性质、时间和范围，或扩大实质性程序的范围，或在期末重新执行实质性程序。

7.如果拟利用以前审计实施实质性程序获取的审计证据，审计人员应当在当期实施审计程序，以确定这些审计证据具有持续相关性。

(三) 实质性程序的范围

1. 审计人员评估的重大错报风险越高,实施实质性程序的范围越广。如果对控制测试结果不满意,审计人员应当考虑扩大实质性程序的范围。

2. 在设计细节测试时,审计人员除了从样本量的角度考虑测试范围外,还要考虑其他选择样本的方法是否更为有效。

此外,在设计实质性程序时,审计人员应当考虑已记录金额与预期值之间的差异额是否可以接受而无须进一步调查,这种考虑主要受重要性和计划的保证水平的影响。

复习思考题

1. 什么是内部控制? 有哪些作用? 有哪些局限性?
2. 简述内部控制发展的不同阶段及其特征?
3. 简述内部控制与现代审计的关系?
4. 什么是控制环境? 它对内部控制制度的建立和实施有何影响?
5. 什么是文字说明法,调查表法和流程图法? 简述其各自的优缺点。
6. 什么是控制测试和实质性程序? 二者的关系如何?
7. 什么是内部牵制? 其基本内容有哪些?
8. 简述风险评估与风险应对的关系。
9. 简述内部控制制度评价的步骤和方法。
10. 简述控制测试的目的、性质、时间和方法。

案例分析题

1. 朱琳在流金公司从事会计工作10年有余,她对工作的忘我精神和高度的责任感,深得公司其他员工和老板的赞誉。最近,公司赋予她更多的职权和责任。然而,当注册会计师和公司老板最后查明朱琳在过去的6年中采用非法手段侵吞了10万元巨款时都感到吃惊和失望。朱琳作案的手段很简单,在向客户发出账单收款时,不登记销售日记账,待收到客户的付款时,不登记银行存款账而将款项侵吞。请问导致朱琳有机可乘的主要原因是什么?

2. 下列内部控制措施,取自某会计师事务所用于评估工资和人事循环控制风险的内部控制调查问卷表:

(1)在用于计算应付工资、编制工资单之前,出勤工时卡需经部门负责人审核同意。

(2)在签发工资支票之前,连续编号的出勤工时卡已全部统计完毕。

(3)负责计算应付工资、编制工资单的员工,不负责其他工资职能(如登记出勤、签发工资支票),并且不接触出勤记录,不接触现金。

(4)在签发工资支票之前,工资单经过了另外一个人的审核。

(5)所有作废或损坏的工资支票,都加盖"作废"专用章,并予以保存。

(6)在招聘新员工时,要调查候选人的各种情况(如向其以前的工作单位询问),并对其

知识水平、工作态度和工作能力进行测试。

(7)解聘员工时,应向他发出书面通知,并在书面通知书中说明理由。对于工作出色的员工,应考虑提拔。

(8)已经签发但没有送达员工的工资支票,应该交回给出纳保管。

要求:

①对于上述每项控制措施,请分别说明其所属控制程序的类型。

②对于上述各项控制措施,请分别说明如果存在并且有效地发挥作用,将防止哪些特定的错误和不法行为发生。

3. 最近,您和您的家人到永和豆浆店吃早点时,发现该店有一套特殊的控制方法。您先到点菜台点菜,服务小姐问您一共几位、坐哪一桌,点好菜后,她用电脑打印出一张清单,上面列出桌号、客人数、您点的各种菜的数量、价格以及最后的总额。然后,您就可以坐在座位上,等待服务员将各种菜肴送过来供您和您的家人享用。后来,您想再加几个菜。结果,您又来到点菜台。服务小姐又打印出一张类似的清单,让您拿出原来的清单将它们装订在一起交给您。当您和您的家人用餐完毕要离开时,您将两张清单交给收银台,收银台的服务小姐对清单进行复核后,加计出总金额,让您付款。

要求:

①永和豆浆店设立的这些控制措施属于何种类型?

②永和豆浆店的老板应如何评价该控制措施的效果?

③永和豆浆店设立这些控制措施,有哪些成本和收益?

4. 爱乐者协会每周一至五晚上在文化宫举办音乐会。音乐会开始前,协会的一名员工在入场处把门。协会的会员,出示会员卡后可以免费入场,非会员观众,只有当场支付30元,换取到一张式样统一的入场券后,才能入场。每晚演出结束,这位把门的员工将收到的现金,交给协会的出纳。出纳当面清点,将现金存放入保险柜。每周六上午,出纳和把门的员工一起将保险柜中存放的所有现金送存银行,收到银行出具的存款证明,作为每周登记账目的依据。

爱乐者协会的管理层认识到门票收入的内部控制需要改进,聘请您帮助出谋划策。

要求:指出门票收入有关的内部控制中存在的弱点,针对每项弱点,各提出一项改进建议。格式如下:

弱　点	建　议
1. 无法确定购票入场的非会员观众人数。	1. 门票应当连续编号,并按照售票顺序依次出售。

5. 长城会计师事务所的A和B注册会计师接受委派,对甲上市公司(以下简称甲公司)2000年度会计报表进行审计。甲公司尚未采用计算机记账。A和B注册会计师于2000年11月1日至7日对甲公司的内部控制制度进行了解和测试,并在相关审计工作底稿中记录了了解和测试的事项,摘录如下:

(1)甲公司产成品发出时,由销售部填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后,将第一联出库单留存登记产成品卡片,第二联交销售部留存,第三、四联交会计部会计人员王某登记产成品总账和明细账。

(2)会计人员吴某负责开具销售发票。在开具销售发票之前,先核对装运凭证和相应的经批准的销售单,并根据已授权批准的商品价目表填写销售发票的价格,根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量。

(3)甲公司的材料采购需要经授权批准后方可进行。采购部根据经批准的请购单发出订购单。货物运达后,验收部根据订购单的要求验收货物,并编制一式多联的未连续编号的验收单。仓库根据验收单验收货物,在验收单上签字后,将货物移入仓库加以保管。验收单上有数量、品名、单价等要素。验收单一联交采购部登记采购明细账和编制付款凭单,付款凭单经批准后,月末交会计部;一联交会计部登记材料明细账;一联由仓库保留并登记材料明细账。会计部根据只附验收单的付款凭单登记有关账簿。

(4)会计部审核付款凭单后,支付采购款项。甲公司授权会计部的经理签署支票,经理将其授权给会计人员丁某负责,但保留了支票印章。丁某根据已适当批准的凭单,在确定支票收款人名称与凭单内容一致后签署支票,并在凭单上加盖"已支付"的印章。对付款控制程序的穿行测试表明,A和B注册会计师未发现与公司规定有不一致之处。

(5)计划部根据批准,签发预先编号的生产通知单。生产部根据生产通知单填写一式四联的领料单。仓库发料后,其中一联留存,一联连同材料交还领料部,其余两联经仓库登记材料明细账后送会计部进行材料收发核算和成本核算。

(6)甲公司股东大会批准董事会的投资权限为1亿元以下。董事会决定由总经理负责实施。总经理决定由证券部负责总额在1亿元以下的股票买卖。甲公司规定:公司划入营业部的款项由证券部申请,由会计部审核,总经理批准后划转入公司在营业部开立的资金账户。经总经理批准,证券部直接从营业部资金账户支取款项。证券买卖、资金存取的会计记录由会计部处理。A和B注册会计师了解和测试投资的内部控制制度后发现:证券部在某营业部开户的有关协议及补充协议未经会计部或其它部门审核。根据总经理的批准,会计部已将9 000万元汇入该户。证券部处理证券买卖的会计记录,月底将证券买卖清单交给会计部,会计部据以汇总登记。

(7)甲公司控股股东的法定代表人同时兼任甲公司的法定代表人,总经理是聘任的。在公司章程及相关决议中未具体载明股东大会、董事会、经营班子的融资权限和批准程序。经了解,甲公司由财务部负责融资,2000年根据总经理的批示向工商银行借入了1亿元贷款。

(8)甲公司设立了内部审计部,并直接对董事长负责。每年对子公司和各业务部进行审

计,并出具内部审计报告。A和B注册会计师获取了2000年度所有的内部审计报告,经抽查表明,内部审计报告指出了内部控制存在的缺陷和改进建议。

(9)甲公司设立现金出纳员和银行出纳员。银行出纳员负责到银行取送支票等票据,并登记银行存款日记账。月底银行出纳员取得银行对账单并编制银行存款余额调节表。

(10)员工根据公司的批准手续报销,会计部对报销单据加以审核,现金出纳员见到加盖核准印章的支出凭据后付款。

要求:

(1)根据上述摘录,假定未描述的其他内部控制不存在缺陷,请指出甲公司内部控制在设计与运行方面的缺陷,并提出改进建议。

(2)根据对甲公司内部控制的了解和测试,请分别指出上述内部控制缺陷与哪些会计报表项目或科目的何种认定相关。

第九章 销售与收款循环审计

【教学目的】销售与收款循环是企业日常发生的重要的经济业务，它既影响资产负债表项目，又影响利润表项目。通过本章教学，使学生：(1)了解业务循环与审计的关系；(2)了解销售与收款循环的主要业务活动和审计目标；(3)了解和掌握销售与收款循环的主要控制活动及控制风险评估；(4)了解和掌握主营业务收入、应收账款、应收票据、应交税费、营业税金及附加和销售费用的实质性程序。

自本章起至第十五章，我们以民间审计为主，以股份公司会计报表审计为例，系统介绍业务循环审计的内容，特别是股份公司会计报表各项目以及与之相关的一些特殊项目的审计实务。依据审计准则的要求，会计报表审计的目标是通过审计使注册会计师能够对被审计单位的会计报表发表意见，以说明会计报表是否符合国家颁布的企业会计准则和相关会计制度的规定，在所有重大方面是否公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。注册会计师应当合理保证会计报表整体不存在重大错报。所谓合理保证，是指注册会计师通过积累必要的审计证据，认定会计报表整体不存在重大错报，对会计报表使用人提供一种高度但非绝对的保证。

按照会计报表项目与业务循环的相关程度，业务循环审计可分为销售与收款循环、购货与付款循环、存货与仓储循环、筹资与投资循环、货币资金循环等的审计。

销货与收款循环涉及的资产负债表项目主要包括应收票据、应收账款、预收账款、应交税费、其他应交款；涉及的利润表项目主要包括业务收入、营业税金及附加、销售费用、其他业务利润(包括其他业务收入与其他业务支出)等。现分别予以介绍。

第一节 销售与收款循环审计概述

一、业务循环与审计

(一)业务循环的含义

所谓业务循环，是指处理某类经济业务的程序和先后顺序。运用业务循环法，了解、审查和评价被审计单位内部控制系统及其执行情况，从而对被审计单位会计报表的合法性和公允性进行审计，即为业务循环审计。采用业务循环审计的目的在于保证审计质量、提高审

计效率。因为业务循环审计不仅可与按业务循环进行的内部控制直接联系，加深审计人员对被审计单位经济业务的理解，而且便于审计人员的合理分工，将特定业务循环所涉及的会计报表项目分配给一个或若干个审计人员，能够使他们对不同会计报表项目进行交叉复核，以提高审计工作的效率和效果。

(二)业务循环的划分

在审计中，通常把被审计单位的业务活动划分为以下四个循环：销售与收款循环、购货与付款循环、存货与仓储循环、筹资与投资循环。

由于货币资金与上述各业务循环均有着密切的联系，且具有鲜明的特征，因此，将其单独作为一部分在第十三章单独介绍。上述各循环之间的关系如图 9－1 所示。

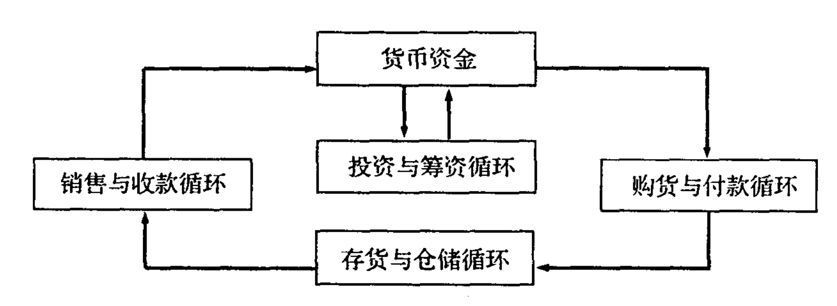


图 9－1 各循环之间的关系

二、销售与收款循环

(一)销售与收款循环的主要业务活动

销售分为现销和赊销两种形式，在此，主要阐述赊销的业务活动。赊销业务活动如图 9－2 所示。

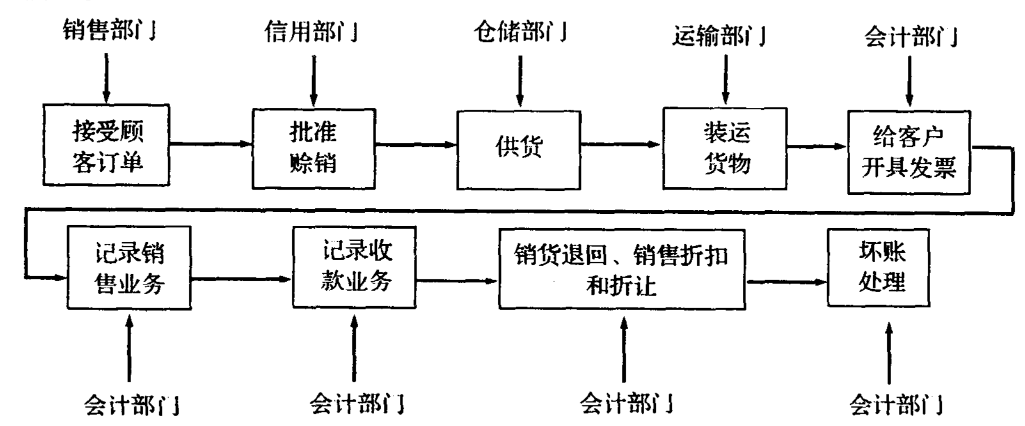


图 9－2 赊销的主要业务活动

1. 接受顾客订单

接受顾客订单是整个销售与收款循环的起点。企业在收到客户的订单后，须经销售单管理部门的批准。只有经过批准的订单，才能作为销售的依据。订单批准后，编制一式多联的销售通知单，作为信用、仓储、运输、开票、记账等部门履行职责的依据。销售通知单是证明管理层有关销售交易的"存在"认定的凭据之一，也是此笔销售业务的交易轨迹的起点。以上过程的图示如图 9-3 所示。

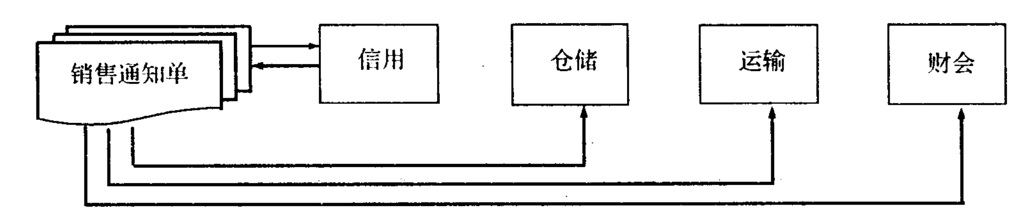


图 9-3 销售通知单的传递过程

2. 批准赊销

批准赊销是由信用部门来进行的。信用部门接到销货通知单后，根据管理层的赊销政策和授权决定是否批准赊销。对新客户，在对其信用进行充分调查的基础上，决定是否批准赊销；对老客户，根据其信用额的使用情况来确定；对同意赊销的客户，信用部门应在销售通知单上签字。

设计信用批准控制的目的是为了降低坏账风险，因此，这些控制与应收账款净额的"计价和分摊"认定有关。

3. 供货

仓储部门根据经过批准的销货通知单发货。销货通知单既是运输部门发运的依据，也是登记存货账和开具发票的依据。

4. 装运货物

运输部门根据经过批准的销货通知单装运货物，填制提货单等货运文件，并将其送往开具发票的部门。

装运人员必须作以下验证：

(1)从仓库提取的商品必须附有经批准的销货通知单；

(2)装运的货物与批准的货物是否一致。

5. 给客户开具发票

发票一般由会计部门开具。会计部门首先应核对以下文件：客户的订货单、销售通知单、提货单。如以上文件完全相符，并符合商品价目表的要求，则可开具销售发票。注意，销售发票应连续编号，其副联由会计部门负责保管。

6. 记录销售业务

会计部门根据销售发票等原始凭证编制记账凭证，登记应收账款、销售收入明细账和总账，并定期与客户核对。注意，销售发票的记录要真实正确，归属期间要适当。

7.记录收款业务

收到客户的货款后，会计部门应及时、完整地予以记录，以确保回收货款的完整性。

8.销货退回、销售折扣和折让

发生销货退回、销售折扣和折让，必须经授权批准，并应确保与办理此事有关的部门和职员各司其职，分别控制实物流和价值流。同时，应严格使用贷项通知单。

9.坏账处理

在应收账款作为坏账处理时，应取得应收账款不能收回的确凿证据，并经批准后，方可进行会计处理。

(二)销售与收款循环涉及的账户、凭证

1.涉及的账户

销售与收款循环涉及的账户及其关系如图9-4所示。

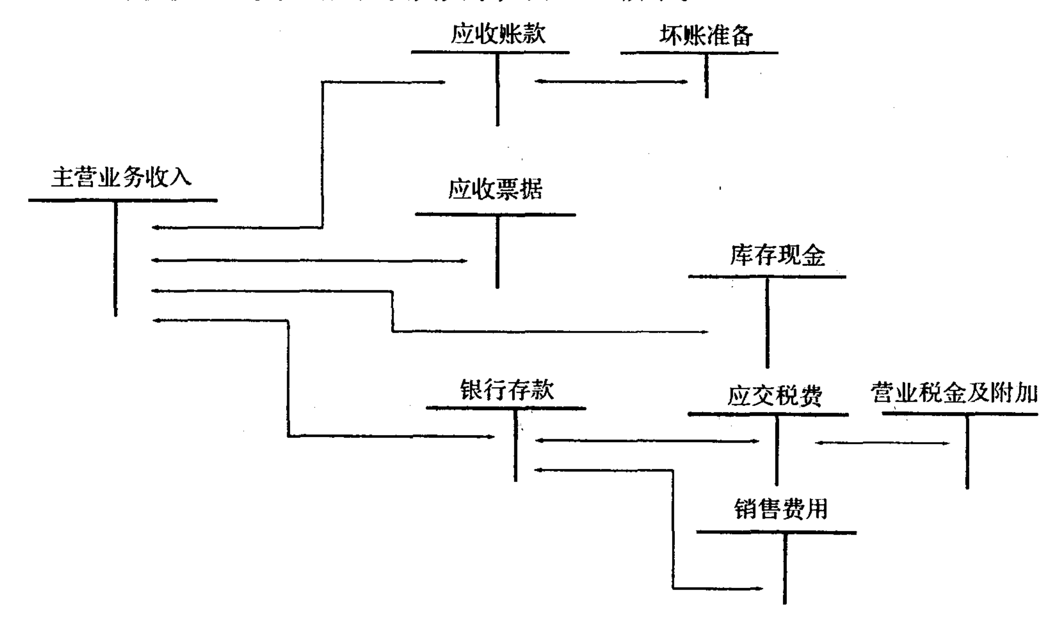


图9-4 销售与收款循环涉及的账户及其对应关系

2.涉及的凭证

(1)顾客订货单；

(2)销售通知单；

(3)发运凭证；

(4)发票；

(5)商品价目表;

(6)贷项通知单。

(三)销售与收款循环的审计目标

1.确定收入的真实性

具体而言,就是要确定:

(1)账面记录的交易是否发生;

(2)已记录的应收账款是否确实存在。

此目标是销售与收款循环审计最主要的目标,因为管理层容易通过高估销售收入来表现出良好的业绩。

2.确定销售与收款业务的完整性

具体而言,就是要确定:

(1)本期发生的销售业务是否全部入账;

(2)应收账款增减变动业务的记录是否完整。

3.确定应收账款的所有权

即确定应收账款是否属于被审计单位所有。

4.确定销售截止的正确性

即确定有关应收账款和收入的交易是否都已记入了恰当的会计期间。

5.确定应收账款计价的正确性

主要确定坏账准备计提是否充分。

6.确定销售与收款循环各项目在报表中表达与披露的恰当性

确定销售与收款业务的分类及其在会计报表上的披露是否恰当。

第二节　销售与收款循环的控制风险评估

一、了解和描述内部控制

(一)销售和收款环节的关键控制

销售与收款循环的关键控制包括:

1.职责分工

(1)赊销批准与销售要分离;

(2)发货、开票、收款、记账的职责要分离;

(3)坏账应由销售、记账之外的人确认。

2.授权审批

恰当的授权包括:

(1)赊销要经过有关部门或人员的批准;

(2)货物的发出需要经过有关部门或人员的批准;

(3)销售价格、销售折扣与折让的确定须经有关部门或人员批准;

(4)坏账发生须经有关人员确认。

3.凭证和记录

(1)建立和健全各环节的凭证。比如,销货通知单、提货单、销售发票等。

(2)各种发票应顺序编号。

(3)建立和健全各种账簿,并及时登账。

4.定期核对账簿及记录

(1)定期核对各相关账户的总账和明细账。

(2)应按月与客户核对应收账款余额。对不符的情况,应及时处理。核对工作应由出纳、登记销售和应收账款以外的人进行。

5.独立复核

由独立的人员对销售与收款业务的记录过程和各种凭证进行复核。

(二)描述内部控制

审计人员可通过文字说明法、调查表法和流程图法把被审计单位的内部控制描述出来。销售与收款循环的内部控制调查表如表 9-1 所示。

二、初步评估控制风险

审计人员在对内部控制了解的基础上,通过评估各关键控制点和薄弱环节,来估计各控制目标的控制风险水平。

控制目标有七个:

(1)真实性;

(2)完整性;

(3)授权;

(4)正确性;

(5)分类;

(6)及时性;

(7)过账和汇总。

在初步评估控制风险时,无论其他控制目标的效果如何,只要为实现某一项目标所必须的控制不健全,则与该目标有关的错误出现的可能性就随之增大,并且可能影响企业整个内部控制的有效性,审计人员应当将控制风险评估为高水平。反之,则应该评估为低水平。

三、控制测试

销售与收款循环的控制测试主要包括以下内容:

表 9-1 销售与收款循环内部控制调查表

问题	回答			备注
	是	否	不适用	
一、控制环境				
1. 信用部门与销售部门是否分离?				
2. 发货、开票、收款、记账的职责是分离的吗?				
3. 坏账是由销售、记账之外的人确认的吗?				
二、真实性目标				
1. 销货记录是否都有经批准的销售通知单和提货单?				
2. 销售通知单、出库单是否连续编号?				
三、完整性目标				
1. 所有的发货是否均编制提货单?				
2. 提货单是否连续编号?				
3. 是否所有已开具的提货单都已开发票?				
四、授权目标				
1. 所有的销售是否都经过信用部门批准?				
2. 所有的价格和条款是否符合价目表和授权?				
3. 销货退回、折让与折扣、坏账注销是否都经过授权批准?				
五、正确性目标				
1. 是否核对提货单、销售通知单与销售发票?				
2. 是否核对销货发票与与客户订单?				
3. 是否定期核对总账与明细账?				
4. 是否定期与客户对账?				
5. 是否有独立的人员对该循环过程及各种凭证进行复核?				
六、分类目标				
销售业务的记录是否采用恰当的会计科目?				
七、及时性				
销售业务是否及时入账?				
八、过账和汇总目标				
销售业务是否正确地计入明细账和总账?				

(1)从主营业务收入明细账中抽取部分业务，并与销货通知单、提货单、销售发票核对。目的在于检查销货业务是否全部、及时、正确地入账。

(2)抽取部门发票副本，检查以下内容：

①检查是否附有提货单和客户订单；

②检查销售发票是否连续编号；

③检查销售发票上的价格等是否经过批准。

(3)核对销售发票与客户订单、销货通知单、提货单。主要核对它们所记载的品名、数量是否一致。

(4)抽取一定数量的提货单，与相关的销售发票核对。通过此项核对检查可以发现是否存在已发出的商品未开发票和未记账的情况。

(5)复核有关销货退回、销售折扣与折让及坏账的有关凭证。主要复核：

①有关销货退回、销售折扣与折让及坏账的业务有无授权审批手续；

②有关凭证中的计算及金额是否正确。

(6)检查是否定期核对应收账款。

(7)观察并询问职责分工及执行情况。

四、进一步评估控制风险

根据控制测试结果，对初步确定的控制风险水平进行修正，并根据修正后的控制风险水平进一步确定实质性程序的性质、范围和时间。

【例】A和B注册会计师于20×2年12月1日至7日对甲公司销售与收款循环的内部控制进行了解和测试，并在相关审计工作底稿中记录了了解和测试的事项，摘录如下：

1. 甲公司产成品发出时，由销售部填制一式四联的出库单。仓库发出产成品后，将第一联出库单留存登记产成品卡片，第二联交销售部留存，第三、四联交会计部会计人员陈玲登记产成品总账和明细账。

2. 会计人员刘明负责开具销售发票。在开具销售发票之前，先取得仓库的发货记录和销售商品价目表，然后填写销售发票的数量、单价和金额。

要求：根据上述摘录，请代A和B注册会计师指出甲公司在销售与收款循环内部控制方面的缺陷，并提出改进建议。

【解答】甲公司销售与收款内部控制缺陷有：

1. 会计人员陈玲同时登记产成品总账和明细账，不相容职务未进行分离。应建议甲公司由不同的会计人员登记产成品总账和明细账。

2. 会计人员刘明开销售发票不能只依据发货单和价目表，因为实际销售的数量和结算价格可能会与发货单数量和价目表上的价格不一致。应建议甲公司会计人员刘明应先核对装运凭证和相应的经批准的销售单，并根据已授权批准的商品价格填写销售发票的价格，根据装运凭证上的数量填写销售发票的数量，再根据数量和价格计算出金额。

第三节 销售与收款循环的实质性程序

一、主营业务收入审计

(一)取得或编制主营业务收入项目明细表,复核加计正确,并与报表数、总账和明细账合计数核对相符。

(二)进行分析性复核

1.分析性复核的常用方法

(1)比较本年度的主营业务收入和上年度的主营业务收入;

(2)比较本年度各月份的销售收入;

(3)比较本年度各月份销售利润率。

2.作用和结果

上述三种方法均可发现销售收入高估或低估的情况。在比较过程中,如果发现波动比较大,应查明原因,确定是否存在销售收入高估或低估的情况。

(三)核对原始凭证与明细账

抽查部分提货单、销售发票,与相关的明细账核对,检查两者是否一致。目的在于发现未入账的销售业务。核对过程如图 9-5 所示。

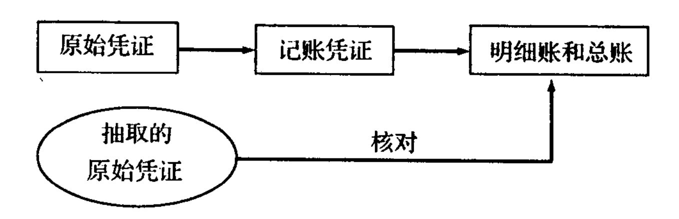


图 9-5 核对过程

(四)核对明细账与原始凭证

从明细账中抽取部分业务,与相应的销售发票和提货单核对,检查两者是否相符。目的在于发现多计账的销售收入。核对过程如图 9-6 所示。

通常,多记销售收入的可能情况包括:

(1)记录了未曾发货的业务;

(2)销货业务重复记账;

(3)虚构销售业务。

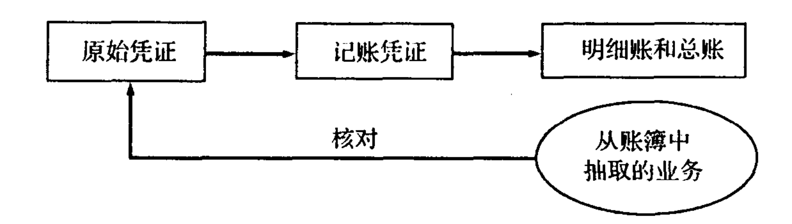


图 9－6 明细账与原始凭证核对的核对过程

(五)测试销售截止的正确性

1.目的

测试销售截止的目的是确定主营业务收入的会计记录归属期是否正确。换言之,确定是否存在应记入本期的营业收入被推迟记入下期,或应记入下期的营业收入提前记入本期的情况。

2.方法

(1)以账簿记录为起点。从报表日前后若干天的账簿记录追查至发票存根和提货单。主要检查三者的日期是否一致。该方法只能发现销售收入的多记,但不能发现漏记。

(2)以销售发票为起点。从报表日前后若干天的发票追查至提货单和相关的账簿,核对销售发票、提货单和账簿的日期是否一致。如果发现发票、提货单中有,而账簿记录中没有的销售业务,则说明存在漏记销售业务。此方法可以发现漏记销售业务收入,但不能发现多记的销售业务。

(3)以发运凭证为起点。该法与以销售发票为起点的方法类似,用来发现漏记的销售业务。

(六)检查销货退回、销售折扣与折让

主要检查销货退回、销售折扣与折让是否经过批准,金额是否合理、正确,退回的产品是否确已验收入库,会计处理是否正确。

(七)检查外币收入折算汇率是否正确

(八)检查有无特殊的销售行为

如附有销售退回条件的商品销售、委托代销、售后回购、以旧换新、商品需要安装检验的销售、分期收款销售、出口销售、售后租回等,确定恰当的审计程序进行审核。

(九)调查集团内部销售情况

调查集团内部销售情况,记录其交易价格、数量和金额,并追查在编制合并会计报表时是否已予以抵销。

(十)调查向关联方销售情况

调查向关联方销售情况,记录其交易品种、数量、价格、金额以及占营业收入总数的比例。

(十一)确定主营业务收入在利润表上的披露是否恰当

【例】A 注册会计师在审查甲公司销售业务时,发现该公司于20×2年12月向丙公司采用分期收款方式销售甲产品100件,每件甲产品生产成本800元,每件售价1 000元。双方约定,20×2年12月丙公司收到货物时先付货款40%,在以后6个月内再各付货款的10%。注册会计师在审查该公司"主营业务收入"、"主营业务成本"等账户时,发现该公司于20×2年12月将销售给丙公司的100件甲产品全部确认为销售收入,并同时结转产品销售成本。

要求:指出该企业在销售业务处理中存在的问题,并提出审计意见。

【解答】分期收款销售按规定只有在合同约定日期或收到款项时以所收款项确认销售,并结转相应成本。该企业于20×2年12月将销售给丙公司100件甲产品全部确认为销售收入是错误的,相应所结转的产品销售成本也是错误的,这将导致12月份虚增利润,虚增税金,应作调整分录如下:

借:应收账款 60 000

　贷:主营业务收入 60 000

借:主营业务成本 48 000

　贷:发出商品 48 000

二、应收账款审计

(一)取得或编制应收账款明细表,复核加计正确,并与应收账款总账、明细账合计数核对相符

(二)进行分析性复核

对应收账款进行分析性复核采用的方法及其可能发现的潜在错报如表9-2所示。

表9-2 应收账款分析性复核的方法及其可能发现的潜在错报

方法	发现的潜在错报
(1)比较本期应收账款余额与上期应收账款余额	应收账款的高估或低估
(2)比较本期与前期的应收账款周转率	坏账准备的计提不充分
(3)比较本期和前期的坏账费用占赊销净额的比例	坏账准备的计提不充分
(4)比较本期和前期的坏账费用占应收账款的比例	坏账准备的高估或低估
(5)比较本期和前期各类账龄的应收账款占应收账款的比例	坏账准备的高估或低估

(三)编制应收账款账龄分析表

应收账款账龄是指从赊销业务发生开始至资产负债表日为止的期间。编制账龄分析表、进行账龄分析的目的是确定应收账款收回的可能性、坏准准备计提的充分性。应收账款

的账龄越长,回收的可能性越小。应收账款账龄分析表的格式及内容如表9-3所示。

表9-3 应收账款账龄分析表

单位:万元

顾客名称	期末余额	账龄			
		1年以内	1～2年	2～3年	3年以上
三丰公司	156	90	66	—	—
大华公司	85	85	—	—	—
天宏公司	25	—	—	25	—
东方公司	38	—	—	20	18
合计	304	175	66	45	18

(四)函证应收账款

1.函证决策

(1)含义。应收账款的函证是指审计人员为印证被审计单位应收账款的记录是否正确,而直接向债务人发函询证的一种审计方法。

(2)目的。函证的目的是确定应收账款的真实性、所有权和计价的正确性。

(3)函证方式与适用范围。函证有两种方式,即肯定式函证和否定式函证。

①肯定式函证。也称积极式函证,正面函证,是指无论函证的内容与被函证人的记录是否一致,都要予以回复的函证方式。肯定式函证是通过向企业寄送肯定式询证函的方式进行的。肯定式询证函的格式如下:

企业询证函

编号:

____________公司:

本公司聘请的××会计师事务所正在对本公司会计报表进行审计,按照《中国注册会计师独立审计准则》的要求,应当询证本公司与贵公司的往来账项等事项。下列数据出自本公司账簿记录,如与贵公司记录相符,请在本函下端"数据证明无误"处签章证明;如有不符,请在"数据不符"处列明不符金额。回函请直接寄至××会计师事务所。

通信地址:

邮编:　　　　　　电话:　　　　　　传真:

一、本公司与贵公司的往来账项列示如下:

截止日期	贵公司欠	欠贵公司	备注

二、其他事项

本函仅为复核账目之用,并非催款结算。若款项在上述日期之后已经付清,仍请及时复函为盼。

(公司签章)　　　　(日期)

结论:1.数据证明无误。

(签章)　　　　(日期)

2.数据不符,请列明不符金额。

(签章)　　　　(日期)

肯定式函证的结果可靠,但成本高。它适用以下情况:个别账户欠款金额较大;可能存在差错、争议等问题的账户。

②否定式函证。也称消极式函证,反面函证。是指只有在函证的内容与被函证人的记录不一致时,才予以回复的函证方式。

否定式函证适用以下情况:重大错报风险比较低;预计差错率比较低;欠款金额小的债务人数量很多;没有理由认为被函证对象对不一致的情况不予以回复。

(4)确定函证样本规模。审计人员应根据以下因素确定函证的样本规模:

①应收账款在总资产中所占比重的大小。如果所占比重比较大,则函证的范围也应该大一些。

②被审计单位内部控制的强弱。如果被审计单位的内部控制比较健全,且被认真执行,函证的范围就可以小一些。

③以前年度的函证结果。如果以前年度函证中发现过重大差异,或欠款纠纷较多,则函证范围应相应扩大。

④函证方式。如果采用肯定式函证,则可减少函证的样本量;如果采用否定式函证,则应增加函证样本量。

(5)选取测试的项目。

①选取方法。选取测试的项目有两种方法:一是先按金额和账龄分层,然后再从不同层中选取样本;二是对超过一定金额的账户全部函证,对其余账户随机选取部分样本。

②重点。函证的重点应放在余额大、账龄较长的客户上。

2.函证的时间选择

函证应选择在与资产负债表日接近的日期进行。函证日期如果远离资产负债表日,应对函证日与资产负债表日之间的业务进行必要的审查。

3.函证的发出和回函控制

(1)询证函的发出和收回都应由审计人员直接进行,不能经过被审计单位。回函一般直接寄至会计师事务所。

(2)确保函证地址的正确性。有些被审计单位利用虚假地址来掩盖虚假应收账款。

(3)对未收到回函的肯定式询证函,应继续发函,直至第三次。如不回函的,采取替代程序。替代程序如下:审查客户订单、销售合同、提货单、销售发票副本等凭证;审查资产负债表日后的银行存款日记账,确定是否有收回客户欠款的记录。

(4)根据函证结果,编制函证结果汇总表。函证结果汇总表格式如表9-4所示。

表 9－4 函证结果汇总表

函证编号	债务人名称	债务人地址	函证日期		账面金额	函证金额	差异金额及说明	审定金额
			第一次	第二次				

4.函证差异的原因

函证差异的产生可能是由于以下三方面的原因：

(1)记账时间不同或拒付。

①款未收到。发出询证函时，债务人已付款，但被审计单位还未收到。

②货物未收到。发出询证函时，被审计单位的货物已经发出并已确认为销售收入，但债务人尚未收到。

③退货。债务人由于某种原因退货，但被审计单位尚未收到。

④拒付。因债务人对货物的数量、质量、价格有异议，全部或部分拒付货款。

(2)记账错误。由于一方或双方记账错误导致应收账款余额存在差异。

(3)虚列应收账款。

5.函证结果的处理

对函证结果应根据不同情况加以处理：

(1)如果函证结果没有差异，则审计人员可以据此推论，全部应收账款的余额是正确的；

(2)如果函证结果存在差异，则审计人员应该估计总体的累计差错。如超过重要性水平，就需调整。

6.函证风险

函证是确认应收账款的有效方法，但仍存在风险。风险主要表现在：

(1)错误的金额可能没有包括在函证的样本中；

(2)没有收到存在问题的应收账款的客户的回函；

(3)客户不认真核对询证函。

【例】注册会计师张雷审计黄河公司"应收账款"项目，在实施函证程序时，发现：

1.J 公司欠款 1 600 万元，收到对方询证回函称："已于 20×0 年 12 月 28 日由银行汇出 1 600 万元。"

2.W 公司欠款 1 800 万元，收到询证回函称："经核查我方账面仅欠贵方 1 568 万元"，

双方差额为232万元,被审计单位会计报表报出前未能核对清楚。

3.B公司欠款2 500万元,虽已发出函证,但未收到回函。

4.C公司欠款15万元,收到对方询证回函称:"已于20×0年10月份预付货款25万元,足以抵付欠款。"

5.D公司欠款10万元。收到对方询证回函称:"所购货从未收到。"

于是,张雷又实施以下程序进行判断:

1.会同H公司查阅有关凭证,证实J公司欠款确已于次年度的1月3日入账。

2.查明双方差额232万元的原因,系会计处理串户,注册会计师应审查账户记录并对串户方进行函证。

3.采用替代程序证实B公司欠款2 500万元。

4.检查预收贷款确实收到并已入账,同时检查能够抵付,提请C公司作调整会计分录为:

借:预收账款　　150 000

　贷:应收账款　　150 000

5.审核货运文件等资料以查明货物是否已发出,如果确已运出,应将货运文件复印件送请顾客重新查证;如果尚未运出,提请D公司做会计调整。

要求:请代张雷编制"应收账款函证情况分析表"

【解答】

应收账款函证情况分析表

被审计单位名称:黄河公司　编制者:张雷　日期:20×1年2月15日　页次:

会计期间或截止日:20×0年12月31日　复核者:李豪　日期:20×1年2月15日　索引号:A4-3

函证单位	账面余额	收到回函		未收到回函	未确认金额	备注
		直接确认	实施追加程序后确认	通过替代程序确认		
J公司	16 000 000	16 000 000				已于次年度的1月3日收回入账
W公司	18 000 000		15 680 000			2 320 000元为串户记账错误
B公司	25 000 000			25 000 000		
C公司	-150 000				150 000	调整
D公司	100 000		100 000			

续表

函证单位	账面余额	收到回函		未收到回函	未确认金额	备注
		直接确认	实施追加程序后确认	通过替代程序确认		
…	…	…	…	…	…	…
合计	91 400 000	41 000 000	20 000 000	30 000 000	400 000	
抽取样本占总户数45%；抽取样本占期末总额的比例为78%；可确认金额占样本总额的比例为99.53%。 调整分录： 借：预收账款 150 000 贷：应收账款 150 000						

(五)审查坏账准备的计提和坏账损失

1.坏账准备的审查

(1)审查的内容。对坏账准备主要审查：计提比例和计提金额是否充分、合理；各期计提坏账准备的方法是否保持一致。

(2)审查方法。在审计过程中，审计人员可以根据账龄分析表、有争议金额、重大坏账收回的可能性和比率独立估计坏账准备的金额，以确定被审计单位计提的坏账准备的合理性。

估计坏账准备应特别注意以下不能计提全额坏账准备的情况：当年发生的应收账款；计划对应收账款进行重组；与关联方发生的应收账款；其他已逾期，但无确凿证据表明不能收回的应收账款。

2.坏账损失的审查

主要审查：

(1)坏账损失是否经过授权批准；

(2)坏账损失的原因是否合理。

【例】某企业采用其他应收账款余额的3‰计提坏账准备，坏账准备账户年初贷方余额为6 000元，借方发生额为3 000元，另有去年已注销的坏账今年收回1 000元，该企业作分录：

借：银行存款　　1 000

　贷：其他应收款　　1 000

年末其他应收账款余额为800000元，会计人员计提坏账准备金，作如下会计分录：

借：资产减值损失——坏账损失　　2 400

　贷：坏账准备　　2400

要求：指出企业存在的问题，做出审计调整分录。

【解答】存在的问题：(1)收回已注销的坏账，应增加坏账准备余额。该企业记入其他应

收款既造成以后要多提坏账准备,增加费用,又为私设小金库或贪污舞弊提供了条件。

(2)年末企业应冲销坏账准备1 600元[800 000×3‰ -(6 000-3 000+1 000)],该企业反而又提2 400元,虚增费用4 000元(2 400+1 600)。

调整分录:

(1)借:其他应收款　　1 000

　　贷:坏账准备　　1 000

(2)借:坏账准备　　4 000

　　贷:资产减值损失——坏账损失　　4 000

(六)应收账款的截止测试

1.测试的目的

应收账款截止测试的目的是确定销售收入和应收账款在货物发运的会计期间入账。

2.测试的方法

在进行应收账款截止测试时,可以从应收账款明细账中抽取部分资产负债表日前后数日的业务,与主营业务收入明细账、销售发票、提货单相核对,主要核对其日期是否在被审计期间内。

特别注意虚假销售。比如,被审计单位在资产负债日前几天记录了一笔销售,资产负债表日后又原数退回,很可能就是虚假销售。

(七)确定应收账款在资产负债表上的披露是否恰当

被审计单位应当在会计报表附注中清晰地说明坏账的确认标准、坏账准备的计提方法和计提比例,并应区分应收账款和其他应收账款项目,按账龄披露坏账准备的期末余额。

【例】甲公司年末应收账款总账余额为20 000万元,其所属明细账中有借方余额的合计数为21 000万元,有贷方余额的的合计数为1 000万元;其他应收款总账余额为3 000万元,该公司采用余额百分比法计提坏账准备,计提比例为1%,计提金额为230万元。坏账准备的账户记录详见下表。

坏账准备明细账(简式)

日期	凭证字号	摘要	借方	贷方	余额
1/1		上年结转			100(贷方)
5/6	转字37	核销坏账	50		50(贷方)
8/11	转字87	核销坏账	60		-10(借方)
21/12	转字98	计提本年的坏账准备		230	220(贷方)

要求:根据上述资料,指出坏账准备计提中存在的问题并进行纠正。

【解答】该公司坏账准备的计提金额有误。首先,对于应收账款明细账中贷方余额的不应计提坏账准备,因其相当于预收账款,应对其进行重新分类,归入负债方。年末计提坏账

准备的基数为：

21 000＋3 000＝24 000(万元)

当期应提取的坏账准备＝24000×1％－(－10)＝250(万元)

该公司少提20万元(即250－230)，建议做出调整，调整分录为：

借：资产减值损失——坏账损失　　200 000

　贷：坏账准备　　200 000

三、应收票据审计

应收票据是以书面形式表现的债权资产，其款项具有一定的保证，经持有人背书后可提交银行贴现，具有较大的灵活性。应收票据审计程序主要有：

(一)监盘库存应收票据

审计人员对应收票据进行监督盘点，并与应收票据登记簿的记录核对。盘点时应注意应收票据的种类、签收日期、到期日、票面金额、承兑人、利率等。

(二)函证应收票据

在必要的情况下，比如对应收票据有疑问时，应对应收票据进行函证。函证应收票据的目的是为证实应收票据的存在性和可收回性。

(三)审查应收票据的利息收入

1.审查内容

主要审查应收票据的利息收入是否正确、合理，特别要对“财务费用——利息收入”账户中那些与应收票据账户中所列任何票据均不相关的贷方金额加以注意。

2.审查方法

把审计人员计算的应计利息与账面所列的应计利息的金额对比。如两者不一致，且在“财务费用——利息收入”账户中发现与应收票据不相关的票据利息收入，则很可能存在未入账的应收票据。

(四)审查应收票据的贴现

主要审查以下两方面的内容：

(1)贴现的金额与利息额的计算是否正确；

(2)贴现的会计处理是否恰当。

(五)确定应收票据在会计报表上的披露是否恰当。

【例】B注册会计师20×3年1月审查伟康股份有限公司应收票据时，发现20×2年12月20日贴现一张票面面额为200 000元，利率为8％，90天到期的带息应收票据，该公司已持有60天，按10％的贴现率进行贴现，该公司账户资料记载所得贴现款为198 300元，无银行出具的有关凭证，账务处理为：

借：银行存款　　198 300

　　财务费用　　1 700

贷:应收票据 200 000

要求:根据上述资料,审查该笔贴现业务的公允性,指出存在的问题,并作调整分录。

【解答】根据资料,该公司这笔应收票据贴现应得的贴现额计算如下:

本金	200 000(元)
利息(200 000×8%×90/360)	4 000(元)
到期价值	204 000(元)
减:贴现息(204 000×10%×30/360)	1 700(元)
贴现额	202 300(元)

因此,该公司的应收票据贴现款 198 300 元是不正确的,实际为 202 300 元。

该公司将贴现票据收入 202 300 元记为 198 300 元,并且无银行的有关原始凭证,这少记的的 4 000 元(即 202 300 - 198 300)很可能是经手人贪污利息,应进一步收集审计证据,确定问题的性质,追究经手人的责任。

该公司上年度应作的正确分录为:

借:银行存款 202 300

　贷:应收票据 200 000

　　财务费用 2 300

因此,该公司上年度财务费用多记 4 000 元(即 1 700 + 2 300),要求在 2003 年 1 月份进行调整。因上年度的财务费用作为期间费用已在上年利润总额中扣除,所以不能调"财务费用"账户,只能调整"利润分配——未分配利润"账户,即增加本年度未分配利润 4 000 元,同时这 4 000 元应向经手人追回。分录为:

借:其他应收款——××× 4 000

　贷:利润分配——未分配利润 4 000

同时应补交增加利润所缴的所得税,假定所得税税率为 33%,则应补交的所得税 1 320 元(即 4 000×33%)。分录为:

借:利润分配——未分配利润 1 320

　贷:应交税费——应交所得税 1 320

四、应交税费的审计

(一)获取或编制应交税费明细表,复核其加计数是否正确,并核对其期末余额与报表数、总账数和明细账合计数是否相符。

(二)查阅被审计单位纳税鉴定或纳税通知及征、免、减税的批准文件,了解被审计单位适用的税种、计税基础、税率以及征、免、减税的范畴与期限,确认其在被审计期间内的应纳税内容。

(三)核对期初未交税金与税务机关的认定数是否一致,如有差额,查明原因并作出记录,必要时建议作适当调整。

(四)取得税务部门汇算清缴或其他确认文件、有关政府部门的专项检查报告、税务代理机构的专业报告、被审计单位纳税申报有关资料等,分析其有效性,并与上述明细表及账面情况进行核对。

(五)检查应交增值税的计算是否正确。

1. 获取或编制应交增值税明细表,加计复核其正确性,并与明细账核对相符。

2. 将“应交增值税明细表”与被审计单位增值税纳税申报表进行核对,检查进项、销项的入账与申报期间是否一致,金额是否相符,增值税纳税申报表有无经税务机关认定。

3. 抽查一定期间的进项税抵扣汇总表,与应交增值税明细表相关数额合计数核对,如有差异,查明原因并作适当处理。

4. 抽查重要进项税发票与网上申报系统进行核对,并注意进口货物、购进的免税农产品、接受投资或捐赠、接受应税劳务等应计的进项税额是否按规定进行了会计处理,因存货改变用途或发生非常损失应计的进项税额转出数的计算是否正确,是否按规定进行了会计处理。

5. 复核存货销售,或将存货用于投资、无偿馈赠他人、分配给股东(或投资者)应计的销项税额,以及将自产、委托加工的产品用于非应税项目应计的销项税额是否正确计算,是否按规定进行会计处理。

6. 检查适用税率是否符合税法规定。

7. 根据已审定的主营业务收入、其他业务收入及税法规定视同销售应税行为的有关记录,复核销项税额。

8. 取得《出口货物退(免)税申报表》及办理出口退税有关凭证、复核出口货物退税的计算是否正确,是否按规定进行了会计处理。

9. 对经主管税务机关批准实行核定征收率征收增值税的被审计单位,应检查其是否按照有关规定正确执行。

10. 抽查本期已交增值税资料,确定已交数的正确性。

(六)检查应交营业税的计算是否正确。

根据审定的当期营业额,检查营业税的计税依据是否正确,适用税率是否符合税法规定,是否按规定进行了会计处理,并分项复核本期应交数;抽查本期已交营业税资料,确定已交数的正确性。

(七)检查应交消费税的计算是否正确。

根据审定的应税消费品销售额(或数量),检查消费税的计税依据是否正确。适用税率(或单位税额)是否符合税法规定,是否按规定进行了会计处理,并分项复核本期应交消费税税额;抽查本期已交消费税资料,确定已交数的正确性。

(八)检查应交资源税的计算是否正确,是否按规定进行了会计处理。

(九)检查应交土地增值税的计算是否正确,是否按规定进行了会计处理。

1. 根据审定的土地使用权及其地上物(或称房地产)转让收入与其规定的扣除金额,复

核计算房地产转让增值额,并与应交税金的有关明细账核对。

2. 结合营业税金及附加等项目,根据房地产转让增值额和按规定适用的税率计算复核被审计单位应交土地增值税,并与应交税金的有关明细账核对。

3. 抽查本期已交土地增值税资料,确定已交数的正确性。

(十)检查应交城市维护建设税的计算是否正确。

(十一)检查应交车船牌照税和房产税的计算是否正确,是否按规定进行了会计处理。

(十二)检查应交土地使用税的计算是否正确。

(十三)结合所得税费用项目,确定应纳税所得额及企业所得税税率;复核应交企业所得税的计算是否正确,是否按规定进行了会计处理;抽查本期已交所得税资料,确定已交数的正确性。

(十四)检查除上述税项外的其他税项及代扣税项的计算是否正确,是否按规定进行了会计处理。

(十五)确定应交税费是否已在资产负债表上作恰当披露。

五、营业税金及附加审计

营业税金及附加是指企业由于销售产品、提供工业性劳务等负担的税金及附加,包括营业税、消费税、城市维护建设税、资源税、土地增值税和教育附加等。其审计程序包括:

1. 取得或编制营业税金及附加明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对相符。

2. 确定被审计单位的纳税范围与税种是否符合国家规定。

3. 根据审定的当期应纳营业税的主营业务收入,按规定的税率,分项计算、复核本期应纳营业税税额。

4. 根据审定的应税消费品销售额(或数量),按规定适用的税率,分项计算、复核本期应纳消费税税额。

5. 根据审定的应税资源税产品的课税数量,按规定适用的单位税额,计算、复核本期应纳资源税税额。

6. 检查城市维护建设税、教育费附加等项目的计算依据是否和本期应纳增值税、营业税、消费税合计数一致,并按规定适用的税率或费率计算、复核本期应纳城建税、教育费附加等。

7. 复核各项税费与应交税费、其他应交款等项目的勾稽关系。

8. 确定被审计单位减免税的项目是否真实,理由是否充分,手续是否完备。

9. 确定营业税金及附加是否已在利润表上作恰当披露。如果被审计单位是上市公司,在其会计报表附注中应分项列示本期主营业务税金及附加的计缴标准及金额。

六、销售费用审计

销售费用是指企业在销售商品过程中发生的费用。

1. 获取或编制销售费用明细表，复核加计正确，与报表数、总账数及明细账合计数核对相符。

2. 检查销售费用各项目开支标准是否符合有关规定，开支内容是否与被审计单位的产品销售等活动有关，计算是否正确。

3. 将本期销售费用与上期销售费用进行比较，并将本期各月的销售费用进行比较，如有重大波动和异常情况应查明原因，并作适当处理。

4. 选择重要或异常的销售费用，检查其原始凭证是否合法，会计处理是否正确，必要时，对销售费用实施截止测试，检查有无跨期入账的现象，对于重大跨期项目应建议作必要的调整。

5. 核对销售费用有关项目金额与累计折旧、应付职工薪酬等项目相关金额的勾稽关系，如有不符，应查明原因并作适当处理。

6. 检查销售费用的结转是否正确、合规，查明有无多转、少转或不转销销售费用，人为调节利润的情况。

7. 检查销售费用是否已在利润表上恰当披露。

复习思考题

1. 会计报表审计的目标是什么？何谓合理保证？
2. 企业的业务活动按分块审计可分为哪些循环？
3. 简述销售与收款循环的主要业务活动及其涉及的凭证与账户。
4. 销售与收款循环审计的目标是什么？
5. 销售与收款循环的关键控制包括哪些方面？
6. 简述销售与收款循环的控制测试包含的主要内容？
7. 测试销售截止的方法有哪些？各有什么特征？
8. 试述肯定式函证和否定式函证的使用范围。
9. 函证回函确认的差异，其产生的原因通常有哪些？
10. 不能全额计提坏账准备的情况有哪些？

案例分析题

1. 某企业20×3年度决算利润200万元，经审计发现以下情况：

(1)产品价格上浮5%，取得价格上浮收入8万元，计入营业外收入；

(2)企业将提前报废的固定资产净损失10万元，作为补提折旧，计入管理费用；

(3)企业出售设备一台，净收益5万元，计入营业外收入；

(4)企业支付下一年度的劳动保险费用 20 万元，计入管理费用；

(5)专利权转让收入 9 万元，计入营业外收入；

(6)新产品试制失败损失 10 万元，计入管理费用；

(7)年末“主营业务成本”有贷方余额 30 万元；

(8)企业增值税税率 17%，营业税税率 5%，所得税税率 33%。

要求：根据上述资料，分析说明各项经济业务的账务处理是否正确。如有错误，指出纠正办法，并调整、计算 2003 年计入营业外收入和年度决算利润。

2. 注册会计师张勇审查美丰公司 20×0 年度利润表时，抽查了该公司 12 月份的销售业务，发现下列情况：

(1)4 日送交该公司不独立核算的门市部甲产品 600 件，产品已收到，账中未作处理；

(2)8 日售给前锋工厂甲产品 800 件，货款已到并入账；

(3)12 日售给友联工厂乙产品 1 600 件，货款收到，未入账；

(4)20 日公司托儿所大修理领用乙产品 100 件，未作销售；

(5)28 日前锋工厂退回质量有问题的甲产品 400 件，产品已收到，账中未作处理；

(6)31 日产成品账中对 12 日售给友联工厂的乙产品未作结转。

经查，甲产品单位售价为 10 元，制造成本为 7 元；乙产品单位售价为 20 元，制造成本为 15 元。

要求：指出该公司在销售业务中存在的问题；计算出应调整的销售收入和销售成本。

3. 某企业 20×0 年首次计提坏账准备，应收账款年末余额为 100 万元，坏账准备提取率为 5‰。

20×1 年发生坏账损失 5 000 元，其中 A 单位 3 000 元，B 单位 2 000 元。年末应收账款余额为 150 万元。

20×2 年收回上年已转销的 A 单位的坏账损失 3 000 元，年末应收账款为 120 万元。假定该企业不单独设置“预收账款”账户核算。

要求：根据上述资料，计算核实 20×0 年、20×1 年、20×2 年应计提的坏账准备金和资产负债表中“应收账款”项目的数据。

4. 注册会计师张雷审计大地公司“应收票据”项目，通过审阅该公司提供的应收票据备查簿，发现：

(1)有 W 公司开具的带息商业承兑汇票 3 000 万元，到期日为被审计年度的 12 月 10 日。截至资产负债表日此款项仍未收回，但被审计单位不仅未按规定将应收票据数额转入应收账款，且于年度终了又按票面利率计提应收利息 10 万元。

(2)有 D 公司开具的带息承兑汇票，票面金额为 5 000 万元，票面利率月息 0.3%，出具日为 8 月 20 日，到期日为次年 2 月 20 日。被审计单位年度终了未按规定计提应收利息。

(3)有 3 份应收票据，到资产负债表日均已逾期 2～3 个月，总计价款为 3 500 万元。

要求：针对上述情况，分别说明注册会计师应如何进行处理？

5. 审计人员在20×4年对海华公司的审计过程中发现该公司12月购入原材料，增值税专用发票注明原材料价款400万元，其中20万元(不含增值税)材料发生非正常毁损。该公司当月销售产品收入为2 400万元(不含税价格)，另外工会当月领用产品按销售价格计算40万元作为福利发放给职工，原材料和产品的增值税税率均为17%。当月购进固定资产支付的增值税3.4万元。该企业当月计算的应交纳的增值税为336.6万元。

要求：该项金额计算有无错误？如果错误，请计算正确结果。

第十章 购货与付款循环审计

【**教学目的**】购货与付款循环的审计主要是审计被审计单位的采购业务，它主要影响资产负债表项目。通过本章教学，使学生：(1)了解购货与付款循环的主要业务活动和审计目标；(2)了解和掌握购货与付款循环的关键控制及控制风险评估；(3)了解和掌握应付账款、应付票据和预付账款的实质性程序；(4)了解和掌握固定资产、累计折旧和无形资产等的实质性程序。

考虑会计报表项目与业务循环的相关程度，购货与付款循环所涉及的会计报表项目主要是资产负债表项目，按其在会计报表中的列示顺序通常应为预付账款、固定资产、累计折旧、固定资产减值准备、工程物资、在建工程、固定资产清理、投资性房地产、无形资产、长期待摊费用、应付票据和应付账款等。现分别按审查重点予以介绍。

第一节 购货与付款循环审计概述

一、购货与付款循环

(一)购货与付款循环的主要业务活动

购货与付款循环的主要业务活动如图 10－1 所示

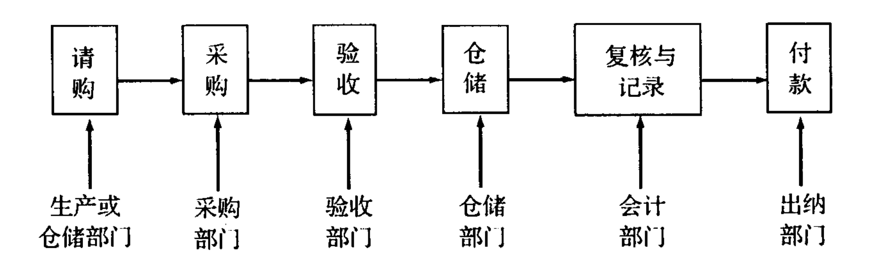


图 10－1 采购循环的主要活动

1.请购商品和劳务

企业采购货物，应首先提出请购申请，即填写请购单。一般存货的请购单由仓库填写，

未列入存货清单的货物则由其他部门填写,并直接交给采购部门。请购单需由申请部门的负责人批准。对固定资产等资本性支出和其他超常购买,需要作特殊授权,由指定的人员采购。

2.编制订购单

采购部门根据经过批准的请购单发出订购单。每次订货,应选择最佳的供货源。订购单应连续编号,并经被授权的采购人员签字。订购单编制完毕后,应分别送给请购部门、验收部、仓储部门和付款部门。订购单的传递过程如图 10-2 所示。

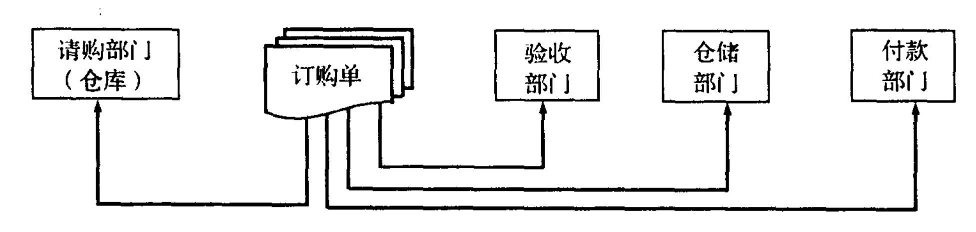


图 10-2 订购单的传递过程

3.验收商品

企业收到采购物资后,需进行严格的验收,并填制验收单,以确保收到的货物符合要求。验收完毕后,需做两项工作:

(1)把货物移交给仓储部门;

(2)把验收单送交付款部门。

4.储存已验收的商品

仓储部门在对收到货物进行检查后签收,并确保存货的安全完整。

5.复核与记录

收到发票后,会计部门需做以下三项工作:

(1)核对购货发票、验收单和订购单的内容是否一致;

(2)验证购货发票金额的正确性;

(3)记录购货业务。

6.付款

根据付款条件,向供货单位支付货款。同时,登记银行存款等相关的账户。

(二)购货与付款循环涉及的账户、凭证

1.涉及的主要账户

购货与付款循环涉及的主要账户及其关系如图 10-3 所示。

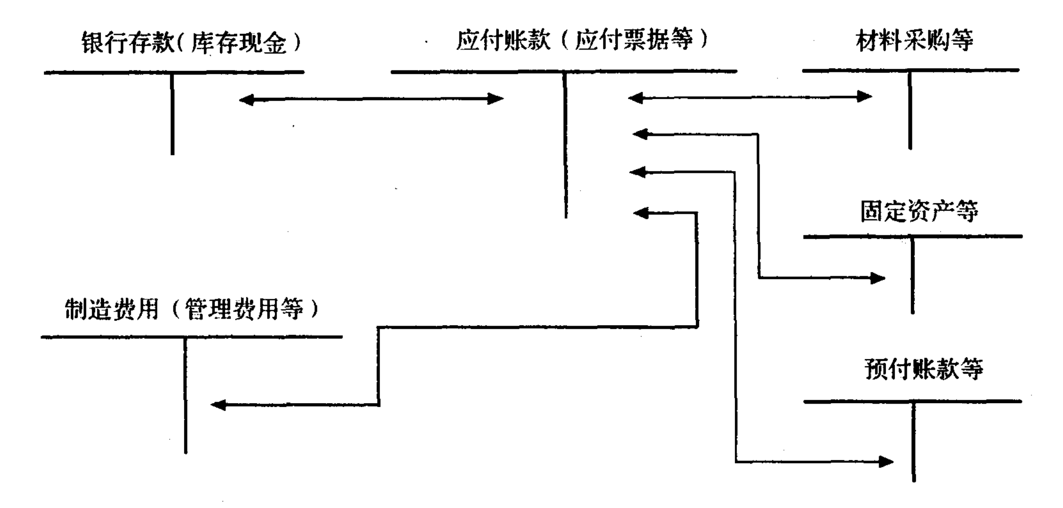


图 10－3 购货与付款循环涉及的主要账户及其对应关系

2.涉及的主要凭证

(1)请购单；

(2)订购单；

(3)验收单；

(4)购货发票；

(5)转账凭证；

(6)付款赁证。

二、购货与付款循环的审计目标

1.确定已发生的购货与付款业务记录的完整性。被审计单位经常通过少计应付账款而低估负债，因此，完整性是付款审计的首要目标。

2.确定购货与付款业务记录的真实性。包括以下两个方面：

(1)确定记录采购或付款业务是否发生在被审计期内；

(2)确定采购或付款业务是否存在。

3.确定应付账款的所有权。具体而言，是要确定所记录的负债是否都属于被审计单位。

4.确定付款业务记录的正确性。包括两个方面：

(1)确定发生的采购业务的金额及付款金额是否正确；

(2)确定采购及付款记录是否正确。

5.确定付款业务分类、表达和披露的恰当性。

第二节　购货与付款循环的控制风险评估

一、购货与付款业务的控制测试

(一)购货与付款循环的内部控制

1.关键控制

购货与付款循环的关键控制包括:

(1)职责分工控制。

①购货部门和付款部门应分离;

②发票的审批职责与付款职责应分离。

(2)授权审批控制。

①所有的购货都是根据经批准的请购单进行;

②购货按正确的级别批准;

③购货价格要经过批准;

④付款应经过有关人员授权批准。

(3)凭证与记录控制。

①购货业务应具备订购单、验收单和购货发票,并作为付款凭单的附件;

②健全的存货、应付账款等账簿记录;

③订购单、验收单、购货发票应顺序编号。

(4)核对购货发票、订购单和请购单。

(5)定期将应付账款等账户的明细账和总账进行核对。

(6)定期与供应商核对有关记录。

2.描述内部控制

审计人员应当采用恰当方法描述内部控制。购货与付款循环的内部控制调查表如表10－1所示。

(二)初步评估控制风险

审计人员在对内部控制了解的基础上,通过评估各关键控制和薄弱环节,来估计各控制目标的控制风险水平。

(三)控制测试

1.从应付账款明细账中抽取部分业务

(1)从明细账记录追查至原始凭证。主要检查每一笔业务是否都有请购单、订购单、购货发票和验收单;过账是否正确。

表 10－1 购货与付款循环内部控制调查表

问 题	回答			备注
	是	否	不适用	
一、控制环境				
1. 采购部门是否独立于会计部门？				
2. 验收报告是否传递到请购部门、仓储部门、付款部门？				
3. 发票的审批职责与付款职责是否分离？				
二、真实性目标				
在记录业务之前是否把购货发票与订购单、验收单核对？				
三、完整性目标				
1. 所有的订购单是否连续编号？				
2. 所有的验收单是否连续编号？				
3. 所有的购货发票是否连续编号？				
四、授权目标				
1. 所有的购货业务是否都经过批准？				
2. 购货审批是否符合授权级别？				
3. 购货价格是否经过批准？				
4. 付款是否经过批准？				
五、正确性目标				
1. 购货质量和数量是否由验收部门的独立人员核对？				
2. 付款部门是否把购货发票与订购单、验收报告中的数量、价格和条件相核对？				
3. 是否定期核对总账与明细账？				
4. 是否定期与客户对账？				
六、分类目标				
购货与付款业务的记录是否采用恰当的会计科目？				
七．及时性				
购货业务是否及时入账？				
八、过账和汇总目标				
销售业务是否正确地计入明细账和总账？				

(2)检查请购单、订货单、验收单、核对发票和付款是否分属独立的部门。

(3)检查该样本中每笔购货交易的请购单是否经过授权,授权级别是否合规。

(4)检查购货发票,以核实价格是否经过批准。

2.从原始凭证追查至明细账

从订购单、请购单、验收单、购货发票等原始凭证追查至明细账记录。此法可以检查购货和付款业务记录的完整性、及时性和正确性。

3.抽取部分订购单、验收单和购货发票

检查订购单、验收单和购货发票是否连续编号。

4.检查账簿的核对情况

(1)检查是否定期核对明细账和总账。

(2)检查是否定期与供应商核对有关记录。

(四)进一步评估控制风险

根据控制测试结果,进一步评估控制风险水平,并根据修正后的控制风险水平确定实质性程序的性质、范围和时间。

【例】A和B注册会计师于20×2年12月1日至7日对甲公司购货与付款循环的内部控制进行了解和测试,并在相关审计工作底稿中记录了了解和测试的事项,摘录如下:

(1)甲公司的材料采购需要经授权批准后方可进行。采购部根据经批准的请购单发出订购单。货物运达后,验收部根据订购单的要求验收货物,并编制一式多联的未连续编号的验收单。仓库根据验收单验收货物,在验收单上签字后,将货物移入仓库加以保管。验收单上有数量、品名、单价等要素。验收单一联交采购部登记采购明细账和编制付款凭单,付款凭单经批准后,月末交会计部;一联交会计部登记材料明细账;一联由仓库保留并登记材料明细账。会计部根据只附验收单的付款凭单登记有关账簿。

(2)会计部审核付款凭单后,支付采购款项。甲公司授权会计部的经理签署支票,经理将其授权给会计人员丁某负责,但保留了支票印章。丁某根据适当批准的凭单,在确定支票受款人名称与凭单内容一致后签署支票,并在凭单上加盖"已支付"的印章。对付款控制程序的穿行测试表明,注册会计师A和B未发现与公司规定有不一致之处。

要求:根据上述摘录,请代A和B注册会计师指出购货与付款循环内部控制方面的缺陷,并提出改进建议。

【解答】甲公司采购与付款循环内部控制方面的缺陷有:

(1)验收单未连续编号,不能保证所有的采购都已记录或不被重复记录。应建议甲公司对验收单进行连续编号。

(2)付款凭单未附订购单及供应商的发票等,会计部无法核对采购事项是否真实,登记有关账簿时金额或数量可能就会出现差错。应建议甲公司将订购单和发票等与付款凭单一起交会计部。

(3)会计部月末审核付款凭单后才付款,未能及时将材料采购和债务登账并按约定时间付款。应建议甲公司采购部及时将付款凭单交会计部,按约定时间付款。

二、固定资产的控制测试

商品存货与固定资产同属于一个交易循环，在内部控制和控制测试问题上虽然有许多共性的地方，但固定资产还存在不少特殊性，有必要对其单独加以说明。

1. 固定资产的预算制度

固定资产的购建、处置应事先编制预算或计划，超预算的事项应经过审批。

2. 授权审批制度

健全的审批制度包括：资本性预算需经董事会批准；固定资产的购置和处置需经管理层批准。

3. 账簿记录制度

完善的账簿记录包括设立固定资产总账、明细账和固定资产卡片等，并以原始凭证为基础，记录固定资产增减变化。

4. 职责分工制度

固定资产的取得、记录、保管、使用、维修、处置等，应分别由专门的部门和人员负责。

5. 资本性支出与收益性支出划分制度

企业应按照有关标准，正确划分资本性支出与收益性支出，两者不能混淆。

6. 固定资产定期盘核制度

为确保固定资产的安全、完整，就需要对固定资产定期进行盘点。要特别注意盘盈、盘亏原因及处理。

7. 固定资产的处置制度

固定资产处置，包括投资转出、报废、出售等，均要有一定的申请报批程序。

第三节 购货与付款循环的实质性程序

一、应付账款审计

应付账款审计应特别关注应付账款是否被低估。

(一)核对明细表和有关账目

取得或编制应付账款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账和明细账合计数核对相符。

(二)执行分析性复核

在应付账款审计中应用分析性复核的方法，能够发现潜在的错报。通常采用分析性复核的方法及其可能发现的潜在错报如表 10－2 所示。

表 10－2　分析性复核及其可能发现的潜在错报

方　法	发现的潜在错报
(1)比较本期与以前各期应付账款明细账余额	(1)未记录或不存在的账户； (2)错报
(2)比较本期与前期应付账款占购货的比例	(1)应付账款总体的合理性； (2)未记录或不存在的账户； (3)错报
(3)比较本期与前期应付账款占流动负债的比率	(1)应付账款总体的合理性； (2)未记录或不存在的账户； (3)错报
(4)比较跨期应付账款的期末数与相应的前期数	错报

(三)从应付账款中选择部分业务与相关原始凭证核对

通过把选择的业务与相应的购货发票、订购单和验收单核对，可以检验余额的正确性。这是针对应付账款的存在性和计价进行的实质性程序。

(四)向供应商函证应付账款

1. 向供应商函证应付账款不是一个必须的审计程序。原因在于：①购货发票本来就是一个外部凭证；②函证应付账款不能提供未入账负债的证据。但如果控制风险较高，某些应付账款明细账户金额较大或平时发生频繁但期末余额较小甚至为零，被审计单位处于财务困难阶段，则需对应付账款进行函证。

2. 函证应付账款的目的。确定应付账款的存在性和计价的正确性，在一定程度上确定应付账款的完整性。

3. 函证对象和方式。函证对象主要包括两类：本期作为企业重要供货人的债权人，不管其在资产负债表日其账户余额的大小(即使其账户余额为零)；金额较大的债权人。函证应采用肯定式函证方式。

(五)查找未入账的应付账款

此项测试是应付账款审计的重点，其目的是防止低估负债。

审查方法如下：

1. 审查期后的付款凭证。通过检查期后几个星期的付款凭证，可以发现付款是否对应

了本期的债务。如属本期债务,应追查至应付账款明细账,确定是否已经入账。

2. 审查被审计单位资产负债表日尚未处理的、不符合要求的购货发票。

3. 审查有验收单和入库凭证,但未收到购货发票的业务。

4. 审查资产负债表日后收到发票的入账时间是否正确。

5. 审查资产负债表日后记录的应付账款的记录期间是否正确。

(六)审查长期挂账的应付账款

长期未入账的应付账款,应查明原因。如属于呆账收益,应调至"营业外收入"账户。

(七)确定应付账款在资产负债表上的列示与披露是否恰当

【例】注册会计师甲和乙在审计D公司年度会计报表时,注意到与购货和付款循环相关的内部控制存在缺陷,没有及时记录发生的应付账款。他们认为D公司管理层在资产负债表日故意推迟记录发生的应付账款,于是决定实施审计程序进一步查找未入账的应付账款。

要求:指出注册会计师甲和乙应如何查找未入账的应付账款。

【解答】注册会计师甲和乙查找未入账应付账款的审计程序如下:

(1)检查D公司在资产负债表日未处理的不相符购货发票及有材料入库凭证但未收到购货发票的经济业务;

(2)检查D公司在资产负债表日后收到的购货发票,确认其入账时间是否正确;

(3)检查D公司在资产负债表日后应付账款明细账贷方发生额的相应凭证,确认其入账时间是否正确。

二、应付票据审计

应付票据审计程序与应付账款审计程序相类似。在此仅就其特殊的审计程序加以阐述。

1. 核对应付票据明细表、应付票据明细账和总账、应付票据登记簿。

2. 函证应付票据。选择大额的应付票据项目和重要的债权人(包括余额为零的债权人)进行函证,以确定应付票据余额的正确性。函证的内容包括:出票日、到期日、票面金额、未付金额、已付息期间和利率等。

3. 审查带息应付票据的利息计提是否正确、会计处理是否合理。

4. 查明逾期未付票据的原因,确定是否存在抵押票据的情况。

三、预付账款审计

预付账款是企业按购货合同规定,预先支付给供货单位的货款。通常在"预付账款"或"应付账款(贷方)"科目反映。预付账款的审计应结合购货与付款循环的审计进行。

1. 取得或编制预付账款明细表,复核加计正确,并与预付账款总账、明细账合计数核对相符。

2. 函证预付账款。在函证时,一般要选择金额大、付款时间长和异常的预付账款项目。

函证采用肯定式函证方式。对不回函的情况，采取替代程序。例如，审查原始凭证，抽查资产负债表日后的预付账款明细账和存货明细账，确定是否已收到货物并转销。

3. 抽查入库记录，并与应付账款明细账、预付账款明细账核对，查明有无重复付款或将已付款业务在预付账款和应付账款账户同时登记的情况。

4. 审查预付账款明细账，查明是否存在贷方余额。如存在，建议进行重分类调整。

5. 确定预付账款的表达和披露是否恰当。

【例】20×3 年元月 B 注册会计师对三丰电器公司预付账款进行审计时，发现该公司明细账 20×2 年 1 月 1 日借方余额是 500 000 元，20×2 年借、贷方均无发生额，20×3 年元月仍为借方余额 500 000 元。据查此预付款无购销合同，但有口头协议，实际未履行协议，客户单位为南山电机厂，业务为购销电机。

要求：分析此项预付账款可能存在的问题，并提出处理意见。

【解答】这笔预付账款可能存在的问题：

(1)购销业务有纠葛，如购销双方在原材料、产品价格、质量等方面有分歧，故虽预付了部分款项，但实际业务并未成交。

(2)此预付账款纯属虚构。经办人员可能虚构预付账款，从而达到挪用此款的目的。

(3)此款被诈骗。可能是无南山电机厂，或虽有南山电机厂，但无供货能力。

(4)可能是记账错误，或可能是该预付款已收回，但未销账。

针对上述情况，注册会计师认为无购货合同而预付货款是不合规的，应派人或发函到南山电机厂了解真实情况。若是双方因价格、质量方面的问题，出现争执，应建议双方共同协商解决，如难于成交，应退回预付款；若是记账有错误，则应要求立即更正，未销账也立即销账；若是虚构预付款，则要严肃处理，追究舞弊人员的责任，并及时调整有关账目；若是被诈骗，应依法追究经办人员的责任，并追回预付的账款，调整有关账目。

四、固定资产审计

固定资产的范围很广。在进行固定资产审计时，审计人员应关注固定资产原价、累计折旧、固定资产清理、在建工程、银行存款、应付账款、预付账款、股本、资本公积、长期应付款、营业外收支、制造费用、销售费用、管理费用、其他应收款、递延税款贷项等相关项目。在此重点就固定资产和累计折旧两个项目的审计程序加以阐述。

1. 取得或编制固定资产及累计折旧分类汇总表

审计人员应首先取得或编制固定资产及累计折旧分类汇总表，该表的具体格式如表 10－3 所示。

表 10-3 固定资产及累计折旧分类汇总表

年 月 日

编制人： 日期：

被审计单位： 复核人： 日期：

固定资产类别	固定资产				累计折旧					
	期初余额	本期增加	本期减少	期末余额	折旧方法	折旧率	期初余额	本期增加	本期减少	期末余额
…	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
合计										

2.核对总账和明细账

审计人员应核对固定资产总账和明细账、累计折旧总账和明细账，检查它们的余额是否相符。

3.审查期初余额

对期初余额审计，应根据不同情况采取不同的措施：

(1)对连续委托的被审计单位，不必进行余额审计。本期的期初余额就是审计人员审定的上期期末数。

(2)对期初余额经其他审计人员审计过的被审计单位，且质量较高，审计人员可进行一定范围的抽查。

(3)对初次委托的被审计单位，需对固定资产的期初余额进行比较全面的审计。

4.执行分析性复核

执行分析性复核需要运用的具体方法及其可能发现的问题如表 10-4 所示。

表 10-4 分析性复核的方法及其可能发现的问题

方法	发现的潜在错报
(1)固定资产的总成本与产品总产量之比	总体合理性
(2)固定资产的总成本与产品销售成本之比	总体合理性
(3)固定资产的增加额	增加的合理性
(4)固定资产的减少额	减少的合理性
(5)当期的折旧额与固定资产总成本之比	折旧额错误
(6)累计折旧额与固定资产原值之比	折旧额错误
(7)比较各月的修理及维护费用并与前期同期水平相比	资本性支出和收益性支出的划分错误

5. 审查固定资产的增加

固定资产增加的方式多种多样，如建造、购买、投资转入、接受捐赠、盘盈等。在此仅就建造、购买和投资转入的固定资产的审计加以说明。需要注意的是，固定资产的来源不同，其具体的审计方法也存在差异。

(1)建造固定资产的审计

①检查转自在建工程的固定资产的竣工决算、验收和移交报告是否正确；

②借款费用的资本化金额是否恰当；

③审查“在建工程”账户，查明所有已完工的固定资产是否都转至“固定资产”账户。

(2)购入固定资产的审计

①从固定资产明细账，追查至发票、契约、合同或其他附件等原始凭证，检查它们的一致性、授权审批和金额计算的正确性。

②对实际取得成本大大超过批准金额的业务，是否已进行了分析，并经过适当人员的授权批准。

(3)投资转入固定资产的审计

①检查其是否符合合同的规定；

②固定资产的价值是否经过评估确认；

③交接手续是否齐全。

6. 实地观察增加的固定资产

对固定资产进行实地观察，可以帮助审计人员更好地了解被审计单位的经营活动，并有助于理解固定资产增减变动的会计处理。

(1)观察程序。观察固定资产有两种程序：

①以固定资产明细账为起点，核对固定资产实物。此程序能够提供固定资产存在性的证据。

②以固定资产实物为起点，核对固定资产明细账。此程序能够提供固定资产完整性的证据。

(2)观察范围。观察的重点是当期增加的固定资产，也可以扩大到以前年度增加的固定资产。

(3)观察结果的记录。实际观察固定资产的结果，可以填入“固定资产抽查表”。固定资产抽查表的具体格式如表 10－5 所示。

7. 审计固定资产的折旧

主要审查三个方面的内容：

(1)审查折旧政策和方法。审查两个方面：

①折旧政策和方法的运用是否符合有关会计制度的规定；

②折旧方法在各期之间是否一致。

(2)审查折旧的计算。主要审查：

表 10－5 固定资产抽查表

<table>
<tr><td colspan="3" rowspan="2">被审计单位名称</td><td colspan="3" rowspan="2"></td><td></td><td>签名</td><td>日期</td><td>索引号</td></tr>
<tr><td>编制人</td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">审计项目</td><td colspan="3">固定资产抽查情况</td><td>复核人</td><td></td><td></td><td>页次</td></tr>
<tr><td colspan="5">会计期间或截止日期</td><td colspan="5">年　月　日</td></tr>
<tr><td rowspan="2">项目</td><td rowspan="2">数量</td><td colspan="4">账面数额</td><td colspan="4">盘点核实</td></tr>
<tr><td>数量</td><td>原值</td><td>已提折旧</td><td>净值</td><td>数量</td><td>原值</td><td>已提折旧</td><td>净值</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>合计</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>备注</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="10">编制说明：
1. 本表主要用作审计人员现场监督被审计单位有关人员年终盘点时的记录，也可用于审计人员的临时性抽查记录。
2. 本表中数据先由被审计单位提供，再由审计人员与实物和资产记录核对，也可以由审计人员自行清点实物和查阅资产记录，与被审计单位盘点核对。实际采用的核对方法，应当在“备注”栏注明。
3. 对于发现的误差，应当在“备注”栏内注明情况和处理办法。
4. 本表的抽查比例和方法，可在适当的工作底稿中加以说明。</td></tr>
</table>

①固定资产的预计使用年限、预计净残值是否合规；

②折旧的计算是否正确。

(3)核对有关账簿。把累计折旧账户中的本期计提折旧与相关的成本费用账户中的折旧费的借方相比较，验证其一致性。

8. 审查固定资产的减少

由于出售、投资转出、报废、毁损、盘亏等各种原因，会造成固定资产的减少。固定资产减少的审计程序如下：

(1)固定资产的减少是否经过授权批准。

(2)减少的固定资产是否进行了适当的会计处理，数额是否正确。

(3)通过固定资产清理和待处理固定资产净损失科目，检查固定资产的转销额是否正

确。

(4)查找未记录的固定资产减少业务。可以通过以下五种途径进行。

①查明本期增加的固定资产中,是否有替换原来的固定资产的情况;

②分析营业外收支账户,查明是否存在处置固定资产带来的收支;

③查找停产产品的专用设备;

④询问管理层有无不入账的本期减少的固定资产;

⑤检查财产保险费的减少是否由固定资产的减少而引起。

9.检查固定资产的维修保养费的处理

抽查固定资产、长期待摊费用等账户,确定资本性支出与收益性支出是否恰当。

10.查阅固定资产的所有权的证明文件

通过查阅固定资产所有权的证明文件,确定固定资产的所有权是否属于被审计单位。由于固定资产的来源不同,因此所需审查的证明文件也有所不同。外购的机器设备,检查其购货发票、购货合同;房地产类固定资产,检查其合同、产权证明、财产税单、抵押借款的还款凭据和保险单等;汽车等固定资产,验证其有关的运营证件;融资租入固定资产,验证其租赁合同。

11.审查固定资产的租赁

主要审查经营租赁和融资租赁是否正确划分,会计处理是否正确。

12.审查固定资产及累计折旧在资产负债表上的表达与披露是否恰当。

【例】注册会计师在审查华润股份有限公司 20×2 年度固定资产折旧时,发现本年度 1 月初新增已投入生产使用的机床一台,原价为 1 000 000 元,预计净残值为 100 000 元,预计使用年限为 5 年。使用年数总和法对该固定资产进行折旧,其余各类固定资产均用直线法折旧,且该公司对这一事项在会计报表附注中未作揭示。

要求:根据上述情况,注册会计师应确定这一事项对被审计单位资产负债表和损益表的影响,并提请被审计单位在会计报表附注中作充分揭示。

【解答】注册会计师认为该公司的固定资产折旧方法本期出现不一致,且未充分揭示,这是违反现行会计制度的。由此计算的该事项对资产负债表和损益表影响如下:

该机床用年数总和法计算的年折旧额:(1 000 000 - 100 000)×5/15 = 300 000(元);

该机床用直线法计算的年折旧额:(1 000 000 - 100 000)÷5 = 180 000(元)。

所以,由于折旧方法的改变,使本年度多提折旧额 120000 元(即 300 000 - 180 000),致使资产负债表中的“累计折旧”项目增加 120 000 元,损益表中的“利润总额”项目减少 120 000 元。

对此,注册会计师要求被审计单位在会计报表附注中作这样的提示:“本公司由于对原值 1 000 000 元,预计净残值为 100 000 元,预计使用年限为 5 年的机床采用年数总和法进行折旧,与采用直线法相比,使本年度的折旧额增加 120 000 元,利润总额减少 120 000 元,特此予以揭示。

【例】ABC会计师事务所注册会计师A审计甲股份有限公司20×2年度“固定资产”和“累计折旧”项目时发现下列情况：

1.“未使用固定资产”中有固定资产——Y设备已于本年度5月份投入使用，该公司未按规定转入“使用固定资产”和计提折旧。

2. 对所有的“空调器”，按其实际使用的时间(5月至9月)计提折旧。

3. 公司有融资租入的设备4台，租赁期为5年，尚可使用时间为6年，该公司确定的折旧期为6年。

4. 对已提足折旧继续使用的某设备，仍计提折旧。

5.8月初购入吊车2辆，价值650万元，当月已投入使用并同时开始计提折旧。

6. 该公司采用平均年限法计提折旧，但于本年度9月改为工作量法，这一改变已经股东大会批准，但未报财政及有关部门备案，也未在会计报表附注中予以说明。

要求：请代注册会计师A指出上述各项中存在的问题，并提出改进建议。

【解答】注册会计师A对此应指出以下问题和建议：

1. 根据企业会计制度规定，房屋、建筑物以外的未使用、不需用的固定资产不计提折旧，但如根据生产经营的需要重新投入使用，则应自投入的次月开始计提折旧。该公司应把Y设备及时转入“使用固定资产”，并自6月份开始计提折旧。

2. 固定资产使用年限是指固定资产的实际使用寿命，作为一种具有特殊性质的“空调器”，其性质属于“季节性使用的固定资产”，按照制度规定停用期间应照常计提折旧；如果停用期间不提折旧，则使用期间所计提的折旧应当是折旧年限应提折旧金额。因此，该公司计提折旧的方法或按月份平均计提年折旧额的1/12，或者是按实际使用月份平均分摊计提年折旧额。

3. 融资租入固定资产的折旧年限，应根据不同情况确定。若能合理确定租赁期届满时将取得租赁资产的所有权，则应在租赁资产尚可能使用年限内计提折旧；若无法合理确定租赁期届满时能否取得租赁资产的所有权，则应在租赁期与租赁资产可使用年限两个中较短的期间内计提折旧。该公司应区别不同情况，确定融资租赁固定资产的时间期，而不应不分情况一律在租赁资产尚可使用年限内计提折旧。

4. 根据企业会计制度规定，已提足折旧继续使用的固定资产，不再计提折旧。该公司对其继续计提，造成多提折旧，应对多提的折旧进行冲回。

5. 根据企业会计制度规定，当月增加的固定资产从下月开始计提折旧。该公司的650万元的吊车应从9月份开始计提折旧，而不是8月份。

6. 企业会计制度规定，固定资产折旧方法一经确定，不得随意变更；如需要变更，应经股东大会批准，并应在会计报表附注中予以披露。该公司变更折旧方法后，未按规定程序披露，应加以纠正。

五、无形资产的审计

无形资产是指企业为生产商品或者提供劳务、出租给其他单位，或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉、购入的能够单独计价的计算机软件和支付的土地出让金等。其审计程序如下：

1. 获取或编制无形资产明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

2. 获取有关协议和董事会纪要等文件、资料，检查无形资产的性质、构成内容、审计依据，其所有权是否归被审计单位所有；检查无形资产各项目的摊销政策是否符合有关规定，是否与上期一致，若改变摊销政策，检查其依据是否充分。

3. 检查无形资产的增加。对股东投入的无形资产，检查是否符合有关规定，并经过适当的检查批准，无形资产的价值是否分别与验资报告及资产评估结果确认书或合同协议等证明文件一致，会计处理是否正确；对自行取得或购入的无形资产，检查其原始凭证，确认计价是否正确，法律程序是否完备（如依法登记、注册及变更登记的批准文件和有效期），会计处理是否正确。

4. 检查无形资产转让的会计处理是否正确，注意转让的是所有权还是使用权。

5. 检查本期摊销额是否正确，会计处理是否正确。

6. 检查无形资产减值准备的计提是否正确。根据《企业会计制度》的规定，当存在下列一项或若干情况时，应当将该无形资产的账面摊余价值全部转入当期损；某项无形资产已被其他新技术所替代，并且该项无形资产已无使用价值和转让价值；某项无形资产已超过法律保护期限，并且已不能为企业带来经济利益；其他足以证明某项无形资产已经丧失了使用价值和转让价值的情形。当存在下列一项或若干项情况时，应当计提无形资产的减值准备：某项无形资产已被其他新技术所替代，但其仍然具有部分使用价值；某项无项资产的市场价值逐年下跌，在可预见的未来无回升的希望；某项无须资产已超过法律保护期限，但仍然具有使用价值；其他足以证明某项无形资产实质上已经发生了减值的情形。

7. 检查无形资产的披露是否恰当。

【例】注册会计师在审查宏源股份有限公司 2002 年无形资产时，发现新增“无形资产——商誉”2 000 000 元。注册会计师作进一步审查得知：宏源公司将甲公司的资产作为整体购进，甲公司的有形资产总额为 4 000 000 元，负债总额为 1 000 000 元，近 5 年每年平均获利 405 000 元，预计今后可望较长时间内保持这一获利水平，经了解，同行业的正常资本收益率为 9%。据此，宏源公司购买甲公司的付款总额为 5 100 000 元，并将其中的 2 100 000元作为商誉入账。要求：注册会计师验证宏源公司确认商誉价值的合理性，并发表审计意见。

【解答】根据上述资料，注册会计师确定的商誉价值计算如下：

(1)甲公司的净资产价值　　3 000 000(元)

(2)正常资本收益率	9%
(3)按9%计算的年获利额(1)×(2)	270 000(元)
(4)预计可望年获利额	405 000(元)
(5)预计可望年获超额收益(4)-(3)	135 000(元)
(6)将超额收益本金化(5)÷(2)	1 500 000(元)

因此,甲公司的商誉价值为1 500 000元。

注册会计师认为,将甲公司的商誉价值确定为2 100 000元是不合理的。合理的方法应该是:宏源公司付款总额510 000元,而实际净有资产价值和商誉价值只有4 500 000元(即3 000 000+150 000),多付的600 000元应按有形资产净值与商誉价值的比例分摊,即净有资产价值应按3 400 000元(即3 000 000+600 000×3 000 000÷4 500 000)入账,商誉价值应按1 700 000元(即1 500 000+600 000×1 500 000÷4 500 000)入账。

六、长期待摊费用的审计

长期待摊费用的审计目标为:确定长期待摊费用的会计政策是否恰当;确定长期待摊费用入账和摊销的记录是否完整;确定长期待摊费用期末余额是否正确;确定长期待摊费用的披露是否恰当。其审计程序如下:

1. 获取或编制长期待摊费用明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

2. 抽查重要的原始凭证,检查长期待摊费用增加的合法性和真实性,查阅有关合同、协议等资料和支出凭证是否经授权批准,会计处理是否正确,是否存在应计入期间费用的支出。

3. 检查摊销政策是否符合会计制度的规定,复核计算摊销额及相关的会计处理是否正确,前后是否保持一致,是否存在随意调节利润的情况。

4. 检查长期待摊费用的披露是否恰当。

复习思考题

1. 简述购货与付款循环的主要业务活动及其涉及的凭证与账户。
2. 简述购货与付款循环的审计目标。
3. 简述购货与付款循环的关键控制点。
4. 如何对购货与付款循环进行控制测试。
5. 简述应收账款与应付账款函证的异同点。
6. 固定资产的审计目标是什么?审查固定资产和累计折旧时应注意哪些问题?
7. 简述应付账款截止测试的方法。
8. 固定资产与累计折旧审计之间有什么联系?试举例说明。
9. 应付账款与预付账款在审计目标与程序上有什么区别?

10. 为什么说理解与掌握购货与付款循环审计的理论与方法是现代审计的重要内容之一？

案例分析题

1. 资料(一)：注册会计师张刚在审计大华公司20×1年度会计报表将近结束时，大华公司财务主管提出不必抽查20×1年付款凭证来证实20×0年度的会计记录，其理由如下：20×0年度的有些发票因收到太迟，不能记入12月份的付款记账凭证，公司已经全部用转账分录入账；年后由公司内部审计人员进行了抽查，公司愿意提供无漏记负债业务的说明书。

资料(二)：注册会计师吴生审计新兴公司"应付账款"时发现，该公司因财务状况不佳，无法支付已有3年账龄的欠A公司的货款10万元（增值税不计，下同），经与债权人协商，并达成如下债务重组协议：债权人同意以新兴公司生产的产品总成本6万元用于抵偿上述债务。双方已在本年度履行了债务重组协议，但新兴公司未按规定进行账务处理。

资料(三)：注册会计师李文在审计万盛公司"应付账款"时，发现该公司存在3年以上账龄的"应付账款——A公司"600万元。通过查阅原始凭证和询问有关业务人员，未能取得充分审计证据可以证明此款项的业务性质，无法判定负债的存在性。

资料(四)：注册会计师吴生在审计新兴公司"应付账款"时，发现：该公司于12月28日购入的G货物50万元，已按规定纳入12月31日存货盘点范围进行了实物盘点。但卖方发票于次年1月5日才收到，并在次年的1月份进行了账务处理，本年度无进货和相应负债。

要求：请分别上述各种情况，提出审计处理意见。

2. 注册会计师吴生审计大华公司20×4年度会计报表的固定资产项目时了解到，20×1年4月1日公司接受捐增设备一台，其同类设备市场价为50 000元，九成新，支付运杂费500元，所得税率为33%。公司会计处理为：

借：固定资产　　50 500
　贷：累计折旧　　5 000
　　营业外收入　　30 150
　　递延所得税负债　　14 850
　　银行存款　　500

20×4年经公司董事会批准报废该设备，该设备已提取折旧4万元，已提取减值准备3 000万元。大华公司对此进行的会计处理为：

借：固定资产清理　　10 500
　累计折旧　　40 000
　贷：固定资产　　50 500
借：营业外支出　　10 500
　贷：固定资产清理　　10 500

要求：根据上述情况，提出审计处理意见。

3.20×1 年 1 月，注册会计师审查了某企业上年 12 月基本生产车间设备计提折旧情况，在审阅固定资产明细账和制造费用明细账时，发现如下记录：

(1)11 月末该车间设备计提折旧额为 12 000 元，年折旧率为 6%；

(2)11 月份购入设备一台，原值 20 000 元，已安装完工交付使用；

(3)11 月份将未用的一台设备投入车间使用，原值 10 000 元；

(4)11 月份交外单位大修设备一台，原值 50 000 元；

(5)11 月份进行技术改造设备一台，当月交付费用，该设备原值为 200 000 元，技改支出 50 000 元，变价收入 20 000 元；

(6)12 月份该车间设备计提折旧 21 000 元。

要求：假定企业 20×1 年 11 月末计提折旧数正确，验证该企业当年 12 月份计提折旧数是否正确，如不正确，请做审计调整分录。

4. 注册会计师审查某公司“现金日记账”时，发现 20×1 年 5 月 24 日 7/8# 现付字凭证摘要为“付拆除 A 型机器劳务费”，金额为 400 元，在“现金日记账”和“银行存款日记账”中却没有发现相应的清理收入，怀疑该公司可能将报废固定资产的清理收入转入“小金库”。

注册会计师首先调出 7/8# 现付字记账凭证，其原始凭证为一张经领导批准的“支付给顺义的 A 型机器拆除费 400 元”的白条，其分录为：

借：管理费用——拆除费　　400

　贷：现金　　400

审查固定资产明细账，发现 5 月 27 日转字 80# 凭证的摘要栏注明“报废 A 型设备”字样，调出转字 80# 凭证，该凭证的分录为：

借：累计折旧　　70 000

　　营业外支出　　40 000

　贷：固定资产——A 型设备　　110 000

注册会计师分析，报废一台价值 11 万元并且是半成新的设备，必定有清理费收入，因此决定进一步追踪调查。审计人员询问该设备的保管员，保管员供认该项设备已运往郊区的某乡镇企业。与某乡镇企业核实，系于 5 月 28 日从该公司以 5 万元现金购入，有该公司财务科开出的白条收据，审计人员在取证后，向该公司提出上述问题，财务经理供认不讳。

要求：指出存在的问题，并做出相应的账务调整分录。

第十一章 存货与仓储循环审计

【**教学目的**】存货与仓储循环审计的核心是对存货进行审计，而存货项目的审计又是会计报表审计的重点。通过本章教学，使学生：(1)了解存货与仓储循环的主要业务活动和审计目标；(2)了解和掌握存货与仓储循环的关键控制及控制风险评估；(3)了解和掌握存货、应付职工薪酬和主营业务成本的实质性程序。

存货与仓储循环涉及的内容主要是存货的管理及生产成本的计算等。该循环既涉及到资产负债表项目，如存货、应付职工薪酬等；又涉及到利润表项目，如主营业务成本等项目。其中，存货又包括：材料采购或在途物资、原材料、材料成本差异、周转材料、库存商品、商品进销差价、委托加工物资、发出商品、生产成本、制造费用、劳务成本、存货跌价准备等。现分别按重点予以介绍。

第一节 存货与仓储循环审计概述

一、存货与仓储循环

(一)存货与仓储循环的主要业务活动

存货与仓储循环是由原材料加工制造为产成品的过程。该循环的主要业务活动如图11－1所示。

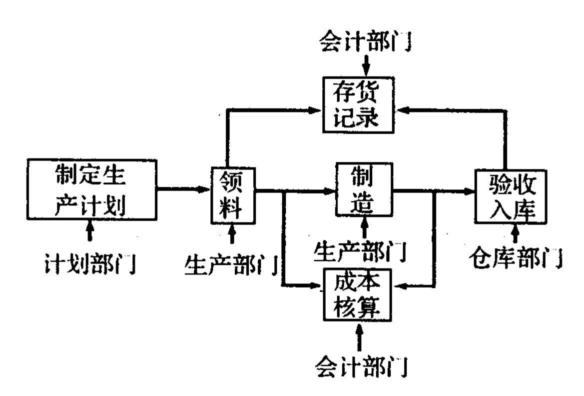


图11－1 存货与仓储循环的主要业务活动

1. 制定生产计划

生产计划部门根据订货和市场情况制定生产计划，并以生产通知单的形式通知生产部门。

2. 领料

生产部门根据需要填制领料单，并向仓储部门领料。领料单一式三份，一联留存仓库，一联领料部门留存，第三联送会计部门，其传递过程如图 11－2 所示。

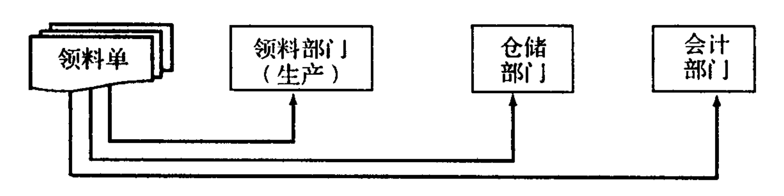


图 11－2 领料单的传递过程

3. 制造

生产部门根据生产通知单，对原材料进行加工，生产产品。

4. 验收入库

生产部门生产的产品，经仓储部门点验和检查后，签收并入库。同时，应通知会计部门。仓储部门对应对存货严格管理。

5. 成本核算

随着生产过程的进行和存货的实物流转，会计部门应以生产过程中的各种凭证为基础，进行成本核算，计算存货成本和销货成本。

6. 存货记录

企业应设立必要的账户，对存货收发进行正确的记录。可采用永续盘存制和实地盘存制。

（二）存货与仓储循环涉及的账户、凭证

1. 涉及的账户

存货与仓储循环涉及的主要账户及其关系如图 11－3 所示。

2. 涉及的凭证

（1）生产通知单。

（2）领料凭证。包括领料单、限额领料单、材料发出汇总表、退料单等。

（3）产量和工时记录。

（4）工资汇总表及工资费用分配表。

（5）材料费用分配表。

（6）制造费用汇总表。

（7）成本计算单。

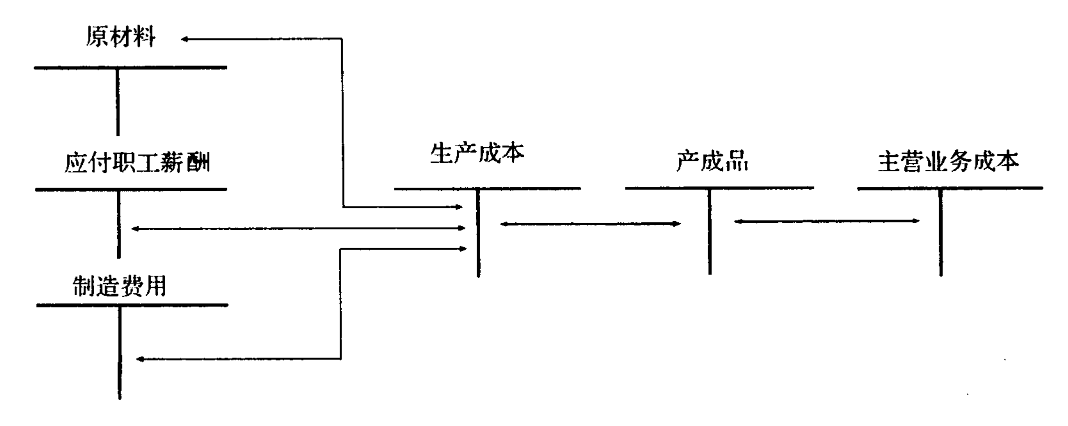


图 10－3　涉及的主要账户及其对应关系

二、存货与仓储循环的审计目标

存货与仓储循环的审计目标主要有：
1. 确定存货和各项生产费用发生的真实性。包括三个方面：
(1)所记录的与存货相关的交易是否确实发生；
(2)记录中的存货确实存在；
(3)存货生产过程中发生的各项费用是否真实。
2. 确定存货和各项生产费用发生的完整性。
3. 确定存货的所有权。
4. 确定存货计价和成本计算的正确性。包括三个方面：
(1)存货的成本计算是否正确；
(2)存货的计价方法是否合理；
(3)存货跌价损失准备的计提是否合理。
5. 确定存货的分类及其表达和披露是否恰当。

第二节　存货与仓储循环的控制风险评估

一、了解和描述内部控制

(一)存货与仓储循环的关键控制

存货与仓储循环的关键控制包括：
1. 职责分工控制
存货与仓储循环涉及的部门主要有：领料、审批、生产、验收、保管与记账等。

(1)存货生产计划的编制与审批要分离；

(2)存货的验收与生产部门要分离；

(3)存货的保管与记录要分离；

(4)存货的盘点人员应独立于存货的保管、使用及记录人员。

2.授权审批控制

(1)生产通知单须经过授权批准；

(2)领料须经过授权批准；

(3)工资须经过授权批准’

(4)成本和费用分配方法采用和变更须经授权批准；

(5)存货计价方法的采用和变更须经授权批准；

(6)存货的盘盈、盘亏、毁损等的处置需经过批准。

3.成本核算制度和会计记录控制

(1)采用适当的成本核算方法，且前后各期保持一致；

(2)采用适当的费用分配方法，且前后各期保持一致；

(3)成本核算要以经过审核的生产通知单、领料单、人工费用分配表和制造费用分配表等原始凭证为依据；

(4)尽可能采取永续盘存制进行存货管理；

(5)领料单、生产通知单、工资费用分配表和制造费用分配表等应顺序编号。

4.实物控制

(1)建立产成品、在产品等的保管和移交制度；

(2)按类别存放存货，并定期巡视；

(3)只有经过授权的人才能接触存货实物及相关文件；

(4)存货的入库需经过验收，存货的出库需有批准的提货单。

5.定期盘点

应定期对存货进行盘点，以确保账实相符。

(二)描述内部控制

审计人员通过查阅、观察、调查等方法了解被审计单位的内部控制，并通过文字说明法、调查表法和流程图法加以描述。

存货与仓储循环的内部控制调查表一般包括两个调查表：一是存货内部控制调查表；另一个是生产业务与成本核算制度内部控制调查表。它们的格式分别如表 11－1、表 11－2 所示。

表 11－1　存货内部控制调查表

问　题	回答			备　注
	是	否	不适用	
一、控制环境				
1. 存货的验收与生产部门是否分离?				
2. 存货的保管与记录是否分离?				
3. 存货的盘点人员是否独立于存货的保管、使用与记录人员?				
4. 存货的记录账簿是否健全,是否记录了存货的数量和价格?				
5. 委托保管存货与被审计单位的存货是否分离?				
二、真实性目标				
1. 是否只有在收到验收报告后才记录存货的增加?				
2. 存货管理人员是否把存货的增加通知会计部门?				
三、完整性目标				
1. 是否只有收到存货发出凭证时才记录存货的减少?				
2. 存货管理人员是否把存货的减少通知会计部门?				
四、授权目标				
1. 是否只有经过授权的人才能进入仓库?				
2. 存货的增加是否经过批准?				
3. 存货的领用和发出是否经过审批?				
五、正确性目标				
1. 是否定期盘点存货,并将盘点结果与相应的账簿核对?				
2. 是否核对存货登记簿和相应的会计记录?				
六、分类目标				
存货是否分类保管和记录?				
七、时期的恰当性目标				
发生的存货业务是否计入了恰当的期间?				
八、过账和汇总目标				
存货业务是否正确地计入总账和明细账?				

表 11－2 生产业务与成本核算制度内部控制调查表

问题	回答			备注
	是	否	不适用	
一、控制环境				
1. 存货生产计划的编制与审批是否分离？				
2. 存货的验收与生产部门是否分离？				
3. 未经授权的人员是否能够接触到空白的生产通知单？				
4. 未经授权的人员是否能够接触到空白的领料单？				
二、真实性目标				
1. 领料单和工时卡是否经过生产主管人员复核？				
2. 材料和工时使用情况报告是否经过主管人员复核？				
三、完整性目标				
1. 生产通知单是否预先编号？				
2. 领料单和工时卡是否预先编号？				
3. 存货发出是否预先编号？				
四、授权目标				
1. 生产通知单是否经过授权审批？				
2. 领料单是否经过审批？				
3. 成本和费用分配方法的采用与变更是否经过授权批准？				
五、正确性目标				
1. 原材料的发出和使用报告与会计中的记录是否一致？				
2. 工时记录卡、工时报告与会计记录是否一致？				
六、分类目标				
七、时期的恰当性目标				
时期性成本(费用)是否计入了恰当的期间？				
八、过账和汇总目标				
生产业务是否正确地计入总账和明细账？				

二、初步评估控制风险

在了解和描述内部控制的基础上，通过评估各关键控制环节，来估计各控制目标的控制风险水平。

三、控制测试

(一)存货内部控制的测试

1. 观察和询问职责分工情况。

2. 抽查存货入库业务。从存货明细账中抽取部分存货入库业务,检查每笔业务是否都附有验收报告。

3. 抽查存货的出库业务。从存货明细账中抽取部分出库业务,检查是否每笔业务都附有经批准的领料单和提货单,检查领料单和提货单是否经过批准。

4. 核对存货发出凭证与存货明细账。抽取部分领料单和提货单,与存货明细账核对,检查是否所有存货的发出均已入账,领料单、提货单是否经过批准。

5. 定期核对存货收发登记簿与相应的会计记录,检查两者是否一致。

6. 检查存货的管理是否良好;检查存货的巡视记录,确定此项控制是否执行。

7. 检查是否定期盘点存货,对发生的盘盈、盘亏、毁损、报废等情况是否及时按规定处理。

(二)成本核算制度的测试

成本核算制度测试主要包括以下几个方面:

1.抽查成本计算单

选取部分典型产品的成本计算单,并审查以下几个方面:

(1)验证成本计算是否正确。

(2)审查成本计算是否附有必要的原始凭证。原始凭证包括生产通知单、领料单、产量和工时记录、工资费用分配表、材料费用分配表和制造费用分配表等。

(3)审查生产通知单、领料单是否经过审批。

(4)审查成本计算单中的记录与工资费用分配表、材料费用分配表和制造费用分配表的记录是否一致。

2.抽查成本计算的原始凭证

(1)审查生产通知单、领料单、产量和工时记录、人工费用分配表、材料费用分配表和制造费用分配表等原始凭证是否连续编号。

(2)检查上述原始凭证是否连续编号,是否经过批准。

(3)从原始凭证追查至成本计算单,检查:

①各种费用归集、分配是否正确;

②成本计算是否正确;

③成本核算流程是否正确。

3.核对成本计算单与生产成本明细账和总账

主要检查成本计算单、生产成本明细账和总账的记录是否一致。

4.比较本期和前期的成本计算方法

通过本期和前期的成本计算方法的比较，检查成本计算方法的一致性。

四、进一步评估控制风险

在控制测试的基础上，修正初步评估的控制风险水平，并据此确定存货与仓储循环的实质性程序的性质、范围和时间。

【例】ABC会计师事务所的A、B注册会计师负责审计甲公司20×1年度会计报表。20×1年11月，A和B注册会计师对甲公司的内部控制进行了初步了解和测试。

通过对甲公司内部控制的了解，A和B注册会计师注意到下列情况：

(1)甲公司主要生产和销售电视机。

(2)甲公司生产的电视机全部发往各地办事处和境外销售分公司销售。办事处除自行销售外，还将一部分电视机寄销在各商场。各月初，办事处将上月的收、发、存的数量汇总后报甲公司财务部门和销售部门，财务部门作相应会计处理。甲公司生产的电视机约有30%出口，出口的电视机先发往境外销售分公司，再分销到世界各地。境外销售分公司历年未经审计，20×1年度也计划不安排审计。

(3)鉴于各年年末均处于电视机销售旺季，为保证各办事处和境外销售分公司货源，甲公司本部仓库在各年年末不保留产成品。

通过对甲公司内部控制的测试，A和B注册会计师注意到，除下列情况表明存货相关内部控制可能存在缺陷外，其他内部控制均健全、有效：

(1)甲公司在以前年度未对存货实施盘点，但有完整的存货会计记录和仓库记录；

(2)甲公司发出电视机时未全部按顺序记录；

(3)甲公司生产电视机所需的零星C材料由XYZ公司代管，但甲公司未对C材料的变动进行会计记录；

(4)甲公司每年12月25日后发出的存货在仓库的明细账上记录，但未在财务部门的会计账上反映；

(5)甲公司发出材料存在不按既定计价方法核算的现象；

(6)甲公司财务部门会计记录和仓库明细账均反映了代XYZ公司保管的E材料。

20×1年12月27日，甲公司编制了存货盘点计划，并与A和B注册会计师讨论。存货盘点计划的部分内容如下：

(1)甲公司本部的存货由采购、生产、销售、仓库和财务等部门相关人员组成盘点小组，在20×1年12月31日进行盘点。办事处及境外存货的盘点分别由各办事处和境外销售分公司负责，在12月31日前后进行，盘点结束后分别将盘点资料报送财务部门和仓库部门。

(2)限于人力，在各商场寄销的电视机以办事处的账面记录为准，不进行盘点。

(3)由于年度前后是销售旺季，在20×1年12月31日，生产34寸背投彩电的生产线不停产，仓库除对外发出34寸背投彩电之外，不再对外发出其他存货。

(4)各盘点单位按存货类别和相关明细记录填写盘点清单、摆放存货，并填写连续编号

的盘点标签。

(5)由于XYZ公司寄存的E材料与公司自身的E材料并无区别,故未单独摆放。E材料的库存数以盘点数扣除XYZ公司寄存E材料的账面数确定;由XYZ公司代管的C材料不安排盘点,库存数直接根据XYZ公司的记录确定。

(6)废品与毁损品不进行盘点,以财务部门和仓库部门的账面记录为准。

根据甲公司存货的内部控制情况和盘点计划,A和B注册会计师决定实施的监盘计划部分内容如下:

(1)随机选择1/3的办事处进行存货监盘,其余直接审阅其盘点记录及账面记录。

(2)对在各商场寄销的电视机以经审阅的办事处的账面记录为准。

(3)对境外销售分公司的存货不进行监盘,直接审阅其盘点记录及账面记录。

(4)对XYZ公司代管的C材料,采取向XYZ公司函证的方式确认。

(5)在甲公司盘点后,审计人员按存货期末余额的5%复盘。若复盘结果表明误差低于2%,则不要求甲公司重新盘点。

(6)审计人员在复盘结束后,与公司盘点人员分别在清单上签字,并索取盘点前的最后一张验收报告单(或入库单)和最后一张货运单(或出库单)。

在对甲公司内部控制了解测试的基础上,A和B注册会计师于20×2年初编制了总体审计计划,确定会计报表层次的重要性水平为资产总额的1%,并将其分配在各资产项目,如下表所示(货币单位为人民币万元)。

项　目	年末数(未经审计)	分配比例	重要性水平
货币资金	7 000	1%	70
存货	62 000	1%	620
其中:原材料	1 000	—	—
在产品	12 000	—	—
产成品	49 000	—	—
固定资产	40 000	1%	400
在建工程	31 000	1%	310
资产总计	140 000	1%	1 400

要求:

(1)A和B注册会计师通过内部控制测试所注意到的各种情况是否实际构成存货内部控制缺陷?并简要说明理由。

(2)对于上述情况中确实存在内部控制缺陷的,为了证实其可能导致的会计报表错误,请代A和B注册会计师分别确定一项最主要的实质性程序,并分别说明实施各项程序能够

实现的审计目标。

(3)甲公司编制的上述盘点计划的相关内容有无不妥之处？若有，请予以更正。

(4)A 和 B 注册会计师编制的上述监盘计划的相关内容有无不妥之处？若有，请予以更正。

(5)请评价 A 和 B 注册会计师对会计报表项目层次重要性水平的分配是否恰当。

(6)如果 A 和 B 注册会计师以甲公司境外销售分公司的存货未经实地监盘为由，决定对甲公司 2001 年度会计报表出具无法表示意见的审计报告，请判断是否妥当，并简要说明理由。

【解答】

(1)A 和 B 注册会计师通过内部控制测试所注意到的各种情况及理由如下表所示：

情况序号	是否构成缺陷	理　由
(1)	构成缺陷(甲公司以前年度未对存货实施盘点)	保证存货账实相符是内部控制的重要目标，而定期盘点是实现该目标的重要内部控制。所以，未对存货进行盘点属于严重的内部控制缺陷。
(2)	构成缺陷(发出产品时未全部按顺序记录)	发出产品时未全部按顺序记录，出库单等原始凭证未连续编号，会导致销售业务不完整；未按顺序记录可能会出现销货业务提前或拖后入账的情况。
(3)	构成缺陷(对委托代管材料的变动未进行会计记录)	只要属于企业的存货就应在账上进行相应的记录，而甲公司未对 XYZ 公司代管的 C 材料变动进行记录，则不能反映 C 材料的购入和发出，会导致存货成本不正确，也不能保证 C 材料的安全、完整。
(4)	构成缺陷(存货明细账与财务部门的会计记录不符)	在一个会计期间内实物保管部门的明细账应与财务部门的会计记录完全相符。12 月 25 日后发出的存货仓库已记录，而财务账上未记录，会导致资产负债表日账账、账实不符，存货成本低估，高估利润，没有做到会计记录的及时、完整。
(5)	构成缺陷(发出材料有未按既定计价方法核算的现象)	发出材料存在不按既定计价方法核算的现象，导致会计处理方法的选用不一致，直接影响存货成本和期末存货价值的正确性。
(6)	构成缺陷(受托保管的材料记入企业会计记录)	甲公司财务部会计记录和仓库明细账均反映了代 XYZ 公司保管的 E 材料，实际上将不属于自己的存货纳入了自身的存货范围，使得存货不真实。

(2)对于上述情况确实存在内部控制缺陷的，为了证实其可能导致的会计报表错误，A

和B注册会计师应实施以下审计程序，以便实现其审计目标。

情况序号	实质性测试审计程序	审计目标
(1)	监盘存货。	存货的真实性、完整性等
(2)	销售业务的截止测试(将12月31日前后的产品出库单、发票和账簿记录进行核对)，并检查存货账簿。	存货的完整性、真实性及存货成本的正确性
(3)	向XYZ公司函证C材料及其增减变动情况，进行截止测试。	C材料的所有权及其价值。
(4)	检查12月25日后的出库单，核对仓库明细账和财务部门的存货明细账。	存货的真实性、完整性及存货成本的正确性
(5)	对发出存货进行计价审计。	存货估价的正确性和计价方法的一贯性
(6)	向XYZ公司函证E材料，并检查E材料明细账	E材料的所有权

(3)甲公司编制的盘点计划不恰当之处包括：

计划(1)中，无明显不妥。

计划(2)中，寄销的存货和各地办事处的存货不进行盘点，以账面记录为准不恰当，大量的存货在存货盘点计划中却不进行盘点无法保证盘点结果的正确性。因此，注册会计师应当尽可能地实施盘点，或考虑利用其他注册会计师的工作。寄销的存货应纳入盘点范围，至少应进行函证，以确定实存数。

计划(3)中，生产线不停产不正确。盘点时，为保证准确性存货应停止流动。

计划(4)中，无不妥之处。

计划(5)中，代管的E材料未单独摆放不正确，应将代管和自身的存货单独摆放。E材料的库存数倒挤确定不正确，应以实际盘点确认的E材料的实存数为准。在合并保管情况下，也应以全部实存数扣减经函证确认的代管E材料的实存数为准。由XYZ公司代管的C材料不安排盘点不正确，只要属于企业的存货均应纳入盘点范围，但盘点方式可以选择，如向XYZ公司函证。

计划(6)中，废品与毁损品不进行盘点，以财务部门和仓库部门的账面记录为准不正确。注册会计师应特别关注存货的质量状况，观察被审计单位是否正确地区分毁损和残次的存货，并注意确定这部分存货对整体价值的影响。

(4)A和B注册会计师编制的监盘计划的相关内容的不妥之处有：

计划(1)中随机抽1/3的办事处监盘不妥，应全部监盘。

计划(2)中，对在各商场寄销的电视机以经审阅的办事处的账面记录为准不妥，应以审阅盘点记录及函证各商场的结果为准。

计划(5)中，注册会计师以5%进行复盘不妥，复盘量应不低于存货总量的10%。

计划(6)中，审计人员在复盘结束后，与公司盘点人员分别在清单上签字，并视情况考虑

是否索取盘点前的最后一张验收报告单(或入库单)和最后一张货运单(或出库单);注册会计师应与公司盘点人员在盘点表上签字,并同时索取盘点前的最后一张验收报告单(或入库单)和最后一张货运单(或出库单)。

(5)A和B注册会计师对会计报表项目层次重要性水平按各账户的1%进行分配是不恰当的,对会计报表项目层次重要性水平按同比例进行分配一般是不可取的。注册会计师在确定会计报表项目层次重要性水平时,应考虑各账户的性质及错报或漏报的可能性,各账户或交易的审计成本等因素来确定会计报表项目层次重要性水平。在该情况下,一般应将货币资金、固定资产和在建工程的重要性水平降低,而将存货的重要性水平提高,以节省审计成本。

(6)A和B注册会计师以甲公司境外销售的存货未经实地监盘为由,决定对甲公司20×1年度会计报表出具无法表示意见的审计报告不妥当。原因有二:第一,注册会计师的监盘计划中决定对境外存货不进行监盘,这并非是注册会计师受到被审计单位的限制而无法监盘,所以,注册会计师以自己不愿执行的审计程序未实施为借口,出具无法表示意见是不妥当的。第二,甲公司生产的电视机有30%出口,按境外销售分公司的产品占全部产品30%计算,约为14 700万元,占全部资产的10.5%。对该部分存货未实施监盘,属于审计范围受到重要的局部限制,无法按照独立审计准则的要求取得应有审计证据,则注册会计师应出具保留意见的审计报告。

第三节 存货与仓储循环的实质性程序

一、存货审计

(一)取得或编制存货明细表,复核加计正确,并与存货总账、明细账核对相符

(二)执行分析性复核

运用分析性复核的方法,可以帮助审计人员评价存货金额的总体合理性。

常用的分析性复核方法及其可能发现的潜在错报如表11-3所示。

表11-3 分析性复核的方法及其可能发现的潜在错报

方法	发现的潜在错报
1. 比较本期和前期同一产品的单位生产成本	存货或销售成本账户的高估或低估
2. 按卖方和产品类别比较各期购货交易的数量	不正常的交易(数额大或次数多)
3. 比较本期和前期的毛利率	存货或销售成本账户的高估或低估
4. 比较本期与前期的存货周转率(按单个产品计算)	存货或销售成本的高估或低估
5. 比较本期与前期的制造成本	直接人工、制造费用以及销货成本、存货账户的高估或低估

(三)观察存货盘点并进行适当抽查

观察存货盘点也就是监盘。监盘是存货审计中一项必不可少的审计程序,且没有可以依赖的替代程序。

1.盘点中被审计单位和审计人员的责任

期末盘点存货是存货内部控制的要求,是被审计单位的责任。而参与盘点活动,并对盘点工作进行监督和抽查是审计人员的责任。

2.观察盘点的基本程序

(1)参与制定存货盘点计划。制定存货盘点计划时应特别关注以下事项:

①盘点时间。盘点应安排在接近资产负债表日的厂休日。对盘点日到资产负债表日发生的存货业务记录进行测试。

②盘点人员。盘点人员应该包括被审计单位有关领导和供应、仓储、财务、生产等部门的有关人员。

③盘点样本量及其选取。

④编制连续编号的盘点标签和填写盘点清单。

⑤存货停止流动。盘点时各处存货必须停止流动,并分类存放,以确保存货数量的准确性。

(2)进行存货盘点问卷调查。为确保观察盘点有效地进行,了解被审计单位对盘点工作的组织和准备情况,审计人员需要进行问卷调查。根据调查情况决定是否实地观察存货盘点。调查问卷的具体格式如表 11-4 所示。

表 11-4　存货盘点调查问卷

被审计单位＿＿＿＿＿＿

注册会计师＿＿＿＿＿　审计日期＿＿＿＿＿　完成日期＿＿＿＿＿　审核人＿＿＿＿＿

问　题	回答			备注
	是	否	不适用	
1.所有存货是否都分类摆放有序,是否停止流动?				
2.是否熟悉存货盘点计划或指令,是否熟悉存货盘点的一般程序和要求?				
3.盘点标签或盘点清单是否编制妥当,是否有遗漏存货或外单位寄存存货,寄存存货是否单独存放?				
4.废品次品是否单独摆放,并单独列示?				
5.各种计数、计量工具是否符合国家标准,并准备齐全?				

(3)观察存货盘点和抽点存货

①审计人员在盘点现场应密切关注盘点活动。观察的内容包括:存货摆放是否整齐、有

序；盘点是否按计划进行；计量点数是否准确；是否把连续编号的盘点标签系在每件货物上；盘点标签或盘点清单是否按要求填写；询问客户持有的任何材料或货物中是否有他人财产，比如寄销货物或来料加工等属于顾客的材料。

如发现问题应及时指出，并要求被审计单位纠正。

②审计人员抽点存货。审计人员根据观察情况，进行抽点，抽点样本不能少于存货总量的10%，并与前面的盘点结果比较。如果抽点发现差异，除要求纠正外，还应扩大抽查范围。抽查结果应填入存货抽查表。

(4)形成盘点工作结果。在盘点的基础上，编制盘点表。盘点表需由参与盘点的人员和审计人员签名。

审计人员根据盘点情况，撰写盘点备忘录，内容包括：盘点的程序、盘点中的重大问题及处理、盘点结果等。

(四)测试存货截止的正确性

存货截止测试包括两部分：存货的购货截止测试；存货的销货截止测试。由于销货截止的测试程序已在销售与收款循环中讨论到，因此，此处只讨论购货截止测试。

1.购货截止测试的目的在于验证年终存货的存在性和完整性

购货截止测试的关键是审查一笔购货交易的存货实物与相应的会计记录的入账时间是否在同一会计期间。换言之，如果收到的货物包括在年终实地盘点存货范围内，就应该借记存货，贷记应付账款。如果货物未包括在内，则要到次年才能将购货发票记录入账。

2.测试方法

(1)抽查盘点日期前后几天的购货发票与其他所附的验收报告。此法是存货截止测试的主要方法。

抽查盘点后，可能出现三种情况：

①12月底入账的发票如果附有12月31日之前的验收报告，则货物肯定已经入库，并包括在本年实地盘点存货的范围内；

②如果验收报告为1月份的日期，则货物不会列入年底实地盘点存货范围内；

③如果仅有验收报告而无购货发票，应进一步检查验收单上是否加盖暂估入账的印章，并以暂估价计入当年的存货和负债账户，待下年用红字冲销。

(2)审阅验收部门的业务纪录。凡是接近年底收到的货物，审计人员必须查明其相对应的购货发票是否同期入账。

3.结果处理

对不正确的存货截止，应提请被审计单位进行调整。

(五)存货的计价和产品成本测试

1.存货计价测试

存货计价的测试主要包括以下几个方面的内容：

(1)存货计价方法使用的一致性。存货可以按计划成本计价，也可以按实际成本计价。

按实际成本计价又有先进先出法、加权平均、移动加权平均法、个别计价法等。

(2)存货计价方法运用的正确性,即存货计价的正确性。可以通过以下方法审查:

①对外购存货,可以通过查阅发票得到核实。外购存货计价的测试可通过存货计价测试表来进行。

②对产成品,需要选定某些在产品和完工产品项目进行测试。测试需查阅成本会计记录中的累计直接材料、直接人工和制造费用。

2.产品成本测试

产品成本由直接材料、直接人工和制造费用构成,因此,需要对这三个部分都进行测试。

(1)直接材料的测试。主要测试材料耗用的数量、材料费用分配的真实性和合理性。

测试方法如下:

①验证并核对成本计算单与材料费用分配表。检查两者一致性和计算的正确性,以及费用分配的合理性。注意是否有把非生产部门使用的原材料计入直接材料费用的情况。

②抽查材料发出及领用凭证是否经过授权,材料发出汇总表是否经过复核,是否正确入账。

(2)直接人工的测试。主要测试直接人工成本的真实性和分配的合理性。

测试方法如下:

①验证并核对成本计算单与人工费用分配表。检查两者的一致性和计算的正确性,检查费用分配的合理性。

②检查应付职工薪酬总额与工资费用分配表是否一致。

③检查人工费用的会计记录是否正确。

(3)制造费用测试。制造费用是生产单位为组织和管理生产所发生的费用。制造费用测试主要是测试制造费用的真实性和分配的合理性。测试方法如下:

①审查制造费用明细账及原始凭证,确定其内容和范围是否合规。特别注意有无把罚款、违约金等计入其中的情况。

②抽取大额的费用项目,追查至原始凭证,以确定制造费用的真实性。

③审查制造费用分配明细表,确定制造费用的分配是否合理。费用分配应体现收益原则,分配方法应保持一致性。

④必要时,进行费用截止测试,以发现有无跨期入账的费用。

(六)检查存货跌价准备

存货跌价准备是存货因遭受毁损、全部或部分陈旧过时或销售价格低于成本等原因而计提的准备。对存货跌价准备主要检查:

(1)存货跌价准备的计提依据、方法是否合理,前后各期是否一致。

(2)存货跌价准备的计提金额是否正确。

(七)确定存货在资产负债表上的表达与披露是否恰当

【例】审计人员在审查宏源股份有限公司存货项目时,发现20×3年1月至11月存货发

出的计价均采用先进先出法，而从 12 月份开始采用后进先出法，但未在 20×3 年 12 月 31 日资产负债表及其附注中加以揭示。12 月份存货购入和领用情况如下：1 日某种存货余额 500 件，单价 20 元，当日领用 300 件；5 日购进 1 000 件，单价 22 元；10 日领用 800 件；20 日购进 1 200 件，单价 24 元；23 日领用 900 件。根据上述资料，该公司按后进先出法计算的存货明细表如下：

存货明细表

（按后进先出法计算）

20×3 年		摘要	入库			发出			结存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
12	1	期初存货							500	20	10 000
	1	发出				300	20	6 000	200	20	4 000
	5	购入	1 000	22	22 000				200 1 000	20 22	4 000 22 000
	10	发出				800	22	17 600	200 200	20 22	4 000 4 400
	20	购入	1 200	24	28 800				200 200 1 200	20 22 24	4 000 4 400 28 800
	23	发出				900	24	21 600	200 200 300	20 22 24	4 000 4 400 7 200
	31	本月发生额及期末结存	2 200		50 800	2 000		45 200	200 200 300	20 22 24	4 000 4 400 7 200

要求：分析该公司由于存货发出计价方法的变化对公司利润的影响，并在资产负债表的附注中予揭示。

【解答】该公司在 12 月份如不改变存货发出的计价方法，仍用先进先出法计算的存货明细表如下：

存货明细表

（按先进先出法计算）

20×3年		摘要	入库			发出			结存		
月	日		数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
12	1	期初存货							500	20	10 000
	1	发出				300	20	6 000	200	20	4 000
	5	购入	1 000	22	22 000				200 1 000	20 22	4 000 22 000
	10	发出				200 600	20 22	4 000 13 200	400	22	8 800
	20	购入	1 200	24	28 800				400 1 200	22 24	8 800 28 800
	23	发出				400 500	22 24	8 800 12 000	700	24	16 800
	31	本月发生额及期末结存	2 200		50 800	2 000		44 000	700	24	16 800

以上的结果表明，在先进先出法下，本期该存货耗用成本和结存价值为 44 000 元和 16 800元，而在后进先出法下，则分别为 45 200 元和 15 600 元。因此，由于该公司存货发出计价方法的改变，而使本期成本增加 1 200(45 200 − 44 000)元，使期末存货价值减少 1 200 (15 600 − 16 800)元，从而使本期利润减少 1 200 元。为提供真实、可靠的会计信息，该公司在年度内改变存货计价核算方法，应该在资产负债表的附注中揭示由于计价方法的改变而使公司年度利润减少 1 200 元和期末存货价值减少 1 200 元。

二、应付职工薪酬审计

1. 核对应付职工薪酬明细表和账簿。获得或编制应付职工薪酬明细表，复核加计正确，并与应付职工薪酬明细账、总账核对，检查其是否相符。

2. 执行分析性复核。

(1)比较本期与上期的应付职工薪酬余额；

(2)用平均员工数乘以平均工资额，确定工资费用的总体合理性；

(3)比较本期和前期的工资费用；

(4)比较各月的工资费用。

3. 核对应付职工薪酬的凭证和账簿，检查其计算和记录的正确性。

4．审查工资发放中的大额和异常记录。如果存在大额或异常交易，往往会存在舞弊行为。

5．确定应付职工薪酬在资产负债表上的表达和披露是否恰当。

【例】泰力公司20×4年12月份的工资分配表如下表所示。

工资分配表

（20×4年12月份）

项　目	基本生产	辅助生产	制造费用	管理费用	销售费用	应付职工薪酬	合计
生产车间工人工资	360 000						360 000
辅助车间工人工资		22 000					22 000
车间管理人员工资			9 000				9 000
企业管理人员工资				13 000			13 000
炊事人员工资						4 500	4 500
医务人员工资				1 200			1 200
销售部门人员工资					2 600		2 600
6个月以上病假人员工资				5 600			5 600
基建人员工资		6 000					6 000
大修理人员工资			58 000				5 800

要求：根据制度规定，检查以上资料是否有错误？如有错误，请指出错误，并予以纠正。

【解答】医务人员工资不应记入管理费用，应记入应付职工薪酬；炊事人员工资不应记入应付职工薪酬，应记入管理费用；基建人员工资不应记入辅助生产，应记入在建工程；大修理人员工资不应记入制造费用，应记入长期待摊费用。

三、主营业务成本审计

1．核对主营业务成本明细表和明细账、总账，检查其一致性。

2．进行分析性复核。

(1)比较本期与前期的主营业务成本总额；

(2)比较本期各月的主营业务成本。

3．验证主营业务成本的计算。主营业务成本是根据以下公式计算得到：

主营业务成本＝期初产品成本＋本期入库产成品成本－期末库存产成品成本

在审计实务中，主营业务成本的验证是通过编制“生产成本及销售成本倒轧表”来实现的。

生产成本及销售成本倒轧表的格式如表 11－5 所示。

表 11－5 生产成本及销售成本倒轧表

项目	未审数	调整或重分类金额借(贷)	审定数
原材料期初余额			
加:本期购进			
减:原材料期末余额			
其他发出额			
直接材料成本			
加:直接人工成本			
制造费用			
生产成本			
加:在产品期初余额			
减:在产品期末余额			
产品生产成本			
加:产成品期初余额			
减:产成品期末余额			
销售成本			

表 11－5 中的销售成本就是主营业务成本。应将表中的销售成本项目的数额与主营业务成本总账数额核对。

4. 检查主营业务成本是否与销售收入配比。

【例】注册会计师王军对三利公司的主营业务成本进行审计，通过审查该公司的主营业务成本明细表，并与有关明细账、总账核对，发现账表之间数字完全相符。有关数字如下：

材料期初余额	80 000 元	本期购进材料	150 000 元
材料期末余额	60 000 元	本期销售材料	10 000 元
直接人工成本	15 000 元	制造费用	42 000 元
在产品期初余额	23 000 元	在产品期末余额	30 000 元
产成品期初余额	40 000 元	产成品期末余额	50 000 元

该注册会计师通过对有关记账凭证和原始凭证的审计，发现以下问题：

(1)本期已入库，但尚未收到结算凭证的材料 5 000 元尚未暂估处理；

(2)已领未用的材料 1 000 元，未作假退料处理；

(3)为在建工程发生的工人工资计入生产成本 2 000 元；

(4)本期发生的大修理费用 6 000 元全部计入当期制造费用(按规定应分三期摊销)；

(5)经对期末在产品的盘点发现,在产品的实际金额为38 000元。

要求:根据以上资料填制"生产成本及销售成本倒轧表"(计算结果并得出审计结论)

【解答】

生产成本及销售成本倒轧表

被审计单位名称:三利公司　　审计项目:主营业务成本　　会计期间:××年

	签名	日期	索引号	
编制人	王军	×年×月×日		
复核人	××	×年×月×日	页次	

索引号	项目	未审数	调整或重分类分录	审定数
(略)	原材料期初余额	80 000		80 000
	加:本期购进	150 000	借5 000	155 000
	减:原材料期末余额	60 000	借1 000	61 000
	其他发出额	10 000		10 000
	直接材料成本	160 000	借4 000	164 000
	加:直接人工成本	15 000	贷2 000	13 000
	制造费用	42 000	贷4 000	38 000
	生产成本	217 000	贷2 000	215 000
	加:在产品期初余额	23 000		23 000
	减:在产品期末余额	30 000	借8 000	38 000
	产品生产成本	210 000	贷10 000	200 000
	加:产成品期初余额	40 000		40 000
	减:产成品期末余额	50 000		50 000
	主营业务成本	200 000		190 000

审计标识说明:(略)。

审计结论:由于多计产品生产成本10 000元,导致多计主营业务成本10 000元,将影响主营业务利润少计10 000元。

复习思考题

1. 简述存货与仓储循环的主要业务活动及其涉及的凭证和账户。
2. 简述存货与仓储循环的关键控制。
3. 如何进行存货的控制测试?其测试要点有哪些方面?
4. 简述存货监盘与现金盘点的异同点。
5. 为什么说存货监盘是生产循环必不可少的审计程序?如果审计人员无法对存货进行监盘,则应如何进行审计处理?
6. 审计人员一般可以采取什么措施对存货的盘点进行检查?

7. 试述存货与仓储循环业务失控的常见情况和舞弊行为。

8. 简述存货截止期测试的方法。

9. 简述生产成本的审计目标及其审计程序。

10. 为什么说理解和掌握好存货与仓储循环审计的理论与方法是现代审计的重要内容之一?

案例分析题

1. 注册会计师张雷审计黄河公司"存货——产成品"项目,通过"计价性测试"审计程序,发现该公司V产品的计价情况如下表:

	本月购进			本月发出			本月结存		
	数量	单价	金额	数量	单价	金额	数量	单价	金额
11月							3 500	258	903 000
12月	26 000	246	6 396 000	27 500	246	6 765 000	2 000	267	534 000

请问:

(1)上述计价过程是否有问题?

(2)张雷应如何处理?

2. 注册会计师审计华兴公司20×1年度的会计报表,取得华兴公司20×1年12月31日的资产负债表和利润分配表如下表

华兴公司资产负债表

2001年12月31日

项目	金额	项目	金额
货币资金	345 000	短期借款	350 000
应收账款	680 000	应付账款	550 000
存货	50 660	应交税费	143 000
其中:材料	40 000		
在产品	10 660	负债合计	1 043 000
产成品	0	实收资本	3 200 000
固定资产原值	3 800 000	盈余公积	60 300
减:累计折旧	380 000	未分配利润	341 700
固定资产净值	3 420 000	所有者权益合计	3 602 000
减:固定资产减值准备			
固定资产净额			
在建工程	149 340		
资产合计	4 645 000	负债与权益合计	4 645 000

华兴公司利润及利润分配表

项目	金额
一、营业收入	4 500 000
减:营业成本	3 200 000
二、营业利润	1 300 000
加:其他业务利润	400 000
减:销售费用	430 000
管理费用	500 000
财务费用	200 000
三、营业利润	570 000
加:营业外收入	70 000
减:营业外支出	40 000
四、利润总额	600 000
减:所得税费用(33%)	198 000
五、净利润	402 000
加:年初未分配利润	
减:提取的盈余公积(其中法定盈余公积按10%提取、公益金按5%提取)	60 300
六、未分配利润	341 700

李浩在审计中,实施以下审计程序:

(1)抽查20×1年12月份的成本核算,了解到华兴公司12月份生产完工产品2000件,月末在产品为100件,在产品的投料程度为100%,加工程序为20%,核算原材料、工资费用分配表和产品成本计算单如下表所示。

华兴公司20×1年12月材料账

20×1年		凭证号	摘要	收入	发出	结余
月	日					
12	1		期初结余			13 000
12	4	023	购入	87 000		
12	18	028	购入	120 000		
12	31	汇5	生产领用		157 500	
12	31	汇6	生产领用(固定资产清理损失)		22 500	
				207 000	180 000	40 000

华兴公司20×1年12月工资费用分配表

部门	人员类别	生产成本	制造费用
生产部门	生产人员	20 800	
销售部门	销售部人员	2 260	
其他部门	基建工程人员		4 400
合计		23 060	35 600

华兴公司20×1年12月产品成本计算单

成本项目	月初在产品成本	本月生产费用	生产费用	产成品费用	月末在产品成本
直接材料	30 000	180 000	210 000	200 000	10 000
直接人工	3 200	23 060	26 260	26 000	260
制造费用	4 800	35 600	40 400	40 000	400
合计	38 000	238 660	276 660	266 000	10 660

李浩通过监盘，发现在产品的库存数量应为500件，加工程度为80%，在产品的投料程度和产品数量均正确。

李浩通过检查会计处理，发现华兴公司20×1年对出售某一不使用的生产设备，12月31日该设备清理完毕，公司将固定资产清理的净损失22500元结转为当月直接材料费用。

(2)检查固定资产，发现一台计算机于20×0年12月23日正式购入并投入使用的，其购置成本为18万元，并作为固定资产的入账价值，安装、调试成本2万元已于其支出时作为营业外支出入账。公司20×1年对计算机计提的折旧额=(18－1)×2/5=6.8(万元)。

要求：根据上述材料，注册会计师李浩应作何审计处理？

第十二章　筹资与投资循环审计

【**教学目的**】本章主要阐述筹资与投资循环的主要经济业务内容以及涉及的主要会计科目和会计记录等。通过本章教学,使学生:(1)了解筹资与投资循环的主要业务活动和审计目标;(2)了解和掌握筹资与投资循环的关键控制及控制风险评估;(3)了解和掌握负债类筹资账户、权益类筹资账户的实质性程序;(4)了解和掌握投资的实质性程序。

筹资与投资循环的总目标是评价该循环各项目余额是否公允表达。该循环所涉及的资产负债表项目主要有:交易性金融资产、应收股利、可供出售金融资产、应收利息、其他应收款、持有至到期投资、长期股权投资、短期借款、交易性金融负债、应付股利、其他应付款、预计负债、长期借款、应付债券、长期应付款,股本、资本公积、盈余公积、未分配利润。该循环所涉及利润表项目主要有:管理费用、财务费用、投资收益、营业外收入、营业外支出、所得税费用等。现分别按重点予以介绍。

第一节　筹资与投资循环审计概述

一、筹资与投资循环

筹资与投资循环主要涉及筹资活动和投资活动两个方面,该循环具有交易量少、金额大等特征。

(一)筹资与投资循环的主要业务活动

1. 筹资活动的主要环节

筹资活动包括负债筹资活动和股东权益筹资活动。筹资活动的主要环节如图 12-1 所示。

(1)制定计划。在进行筹资之前,应先制定筹资计划。

(2)进行筹资。进行筹资的具体操作,包括报请有关部门审批、签订合同或协议等。

(3)获得资金。从银行或金融机构取得资金,或得到通过发行股票或债券的方式融入的资金。

(4)计算利息或股利。被审计单位按照合同或协议的规定,计算应支付给债权人的利息或应支付给股东的股利。

(5)偿还本息或发放股利。贷款或债券到期后,应偿还本金及其利息;通过发行股票取得资金的,需向投资者发放股利。

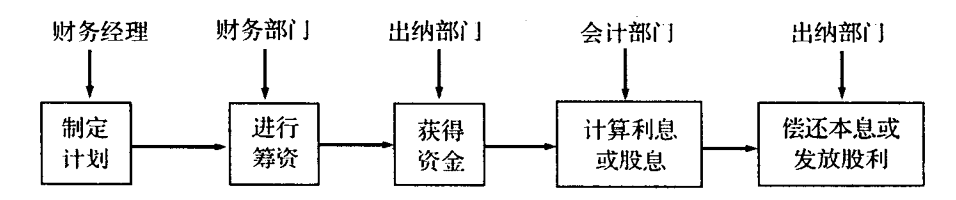


图 12-1　筹资活动的主要环节

2. 投资活动的主要环节

投资活动主要包括权益性投资活动和债券性投资活动。投资活动的主要环节如图 12-2 所示。

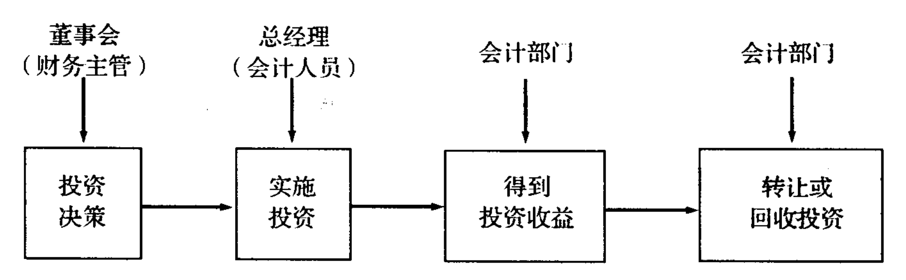


图 12-2　投资活动的主要环节

(1)投资决策。确定投资的可行性。如果项目可行,就需要制定投资计划并最终由主管人员批准。

(2)实施投资。

①股票和债券投资。股票和债券投资是指被审计单位直接购买股票或债券。此种投资可取得股票或债券等凭证。

②其他长期投资。其他长期投资主要是指被审计单位以实物、无形资产和货币资金与其他企业联合投资。此种投资需要签订合同。

(3)得到投资收益。投资后,被审计单位可以取得相应的股利收入、利息收入和其他长期投资收益。

(4)转让或回收投资

①对股票投资需要通过转让实现投资回收;

②对债券投资可以通过转让回收投资,也可以到期回收投资;

③对联合投资,一般只有在被投资的企业解散时才能回收投资。

(二)筹资与投资循环涉及的账户、凭证

1. 涉及的账户

筹资与投资循环涉及的主要账户及其关系如图 12－3 所示。

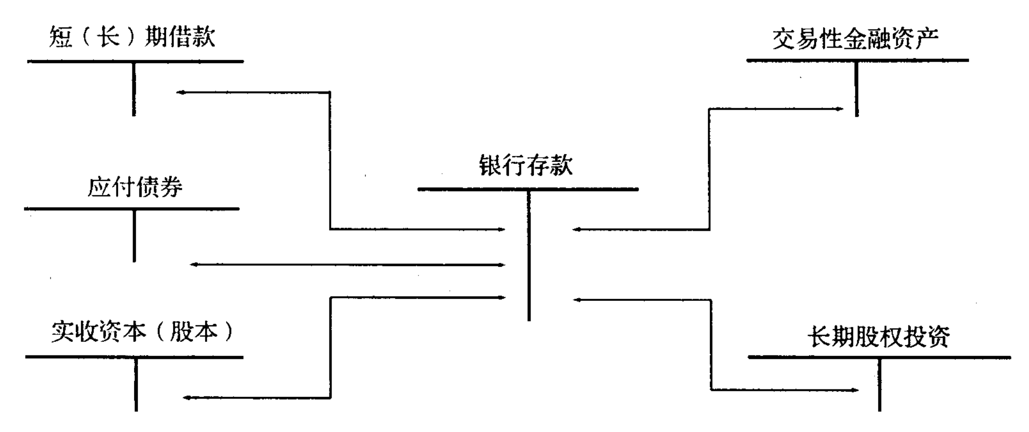


图 12－3 筹资与投资循环涉及的主要账户及其对应关系

此外还涉及到以下账户：

(1)应收股利；
(2)应收利息；
(3)应付股利；
(4)长期应付款；
(5)资本公积；
(6)盈余公积；
(7)未分配利润；
(8)财务费用；
(9)投资收益。

2. 涉及的凭证

(1)债券；
(2)股票；
(3)债券契约；
(4)股东名册；
(5)公司债券存根簿；
(6)承销或包销协议；
(7)借款合同或协议；
(8)有关的记账凭证。

二、筹资与投资循环的审计目标

1. 筹资业务的审计目标
(1)确定筹资业务的记录是否真实；
(2)确定是否所有的筹资业务均已记录；
(3)确定所记录的筹资业务是否全部应由被审计单位承担；
(4)确定记录的筹资业务的金额是否正确；
(5)确定股利、利息是否正确地计提并适当的支付；
(6)确定筹资业务的披露是否恰当。
2. 投资业务的审计目标
(1)确定投资业务是否真实；
(2)确定投资业务及其收益的记录是否完整；
(3)确定已记录的投资是否属于被审计单位；
(4)确定投资业务的计价和投资收益的确认是否正确；
(5)确定投资业务和投资收益的披露是否恰当。

第二节　筹资与投资循环的控制风险评估

一、筹资循环的控制测试

(一)了解描述筹资循环的内部控制
1. 筹资循环的关键控制
(1)职责分工控制。合理职责分工包括：
①筹资计划的编制与审批分离；
②业务的执行人员与记录人员分离；
③记录人员与证券保管人员分离。

(2)授权审批控制。借款和发行股票均应经过批准。筹资业务一般是由财务经理编制计划，由董事会批准。

(3)签约控制。借款和发行股票应签订借款合同或协议、债券契约、承销协议等文件。

(4)会计记录控制。应建立完善的账簿体系和记录制度。除设立明细账和总账之外，还应设立债券、股票登记簿，详细记录其增减变动及利息的计提和股利的发放等情况。

2. 描述筹资循环的内部控制

审计人员首先应采取恰当的方法描述内部控制。采用调查表法编制的筹资循环内部控制调查表如表 12－1 所示。

表 12-1 筹资循环内部控制调查表

问题	回答			备注
	是	否	不适用	
一、控制环境				
筹资业务的计划、执行、记录和证券的保管是否分离?				
二、真实性目标				
筹资业务的发生是否签订合同或协议、债券契约、承销协议等?				
三、完整性目标				
借款合同或协议是否由专人保管,并同明细账、总账核对?				
四、授权目标				
借款或发行股票是否经过批准?				
五、正确性目标				
1. 账簿设置是否合理?				
2. 核算方法是否恰当?				
六、分类目标				
筹资业务是否分类记录?				
七、时期的恰当性目标				
应计利息是否计入恰当的时期?				
八、过账和汇总目标				
筹资业务是否正确地计入总账和明细账?				

(二)初步评估控制风险

根据以上对内部控制的了解和描述,通过评估各关键控制和薄弱环节,来估计各控制目标的控制风险水平。

(三)控制测试

控制测试包括以下几步:

1. 索取借款和发行股票的批准文件

主要检查批准手续是否齐全,批准权限是否恰当。

2. 索要筹资的法律文件

筹资的法律文件包括借款合同或协议、债券契约、承销或包销协议等。主要检查是否存在没有上述文件的业务。

3. 观察和了解职务分离情况

审计人员可以通过现场观察了解筹资业务处理中的职务分离情况,也可以通过对有关凭证的审查来了解。

4. 核对筹资业务的原始凭证与有关的明细账、总账记录

主要验证它们的一致性。

(四)进一步评估控制风险

根据测试结果,对初步评估的筹资循环的控制风险进行修正,为确定实质性程序的性质、范围和时间奠定基础。

二、投资循环的控制风险评估

(一)投资循环的关键控制

1. 职责分工控制

合理的职责分工包括:

(1)投资业务的审批与执行分离;

(2)投资业务的记录与有价证券的保管分离。

2. 授权审批控制

企业对外投资需要有一定的授权机制。一般可以分为两个层次的授权:

(1)大规模的投资,由董事会决定,并授权经理人员执行;

(2)小规模投资,由财务主管决定,并由财务人员具体执行。

3. 实物保管控制

企业对外的证券投资会形成股票、债券资产。对这种资产,企业需要建立良好的保管制度。证券保管一般有两种方式:由独立的专门机构保管;由被审计单位自己保管。

(1)独立的专门机构保管。是指委托银行、证券公司、信托投资公司等机构保管。在这种保管方式下,证券一般比较安全。

(2)被审计单位自己保管。在这种保管方式下,有价证券被盗的风险比前者大得多。因此,需要建立严格的保管制度,具体内容包括:

①有价证券的保管必须由两个人共同经手,个人不能单独接触有价证券;

②有价证券的存入、取出应有严格的审批手续,并需经办人签字。

4. 会计记录控制

合理地设计各种投资账簿。除建立明细账和总账外,还应建立股票投资、债券投资登记簿,并按会计准则的要求进行核算。

5. 定期盘核制度

由不参与证券投资业务的人员定期对有价证券进行盘点,并与账簿记录核对。

(二)了解和描述投资循环的内部控制

审计人员在了解内部控制的基础上,应当采用恰当的方法对内部控制加以描述。表12-2列示了投资的内部控制调查表。

表 12-2 投资循环内部控制调查表

问 题	回 答			备注
	是	否	不适用	
一、控制环境				
1. 投资业务的执行和审批是否分开?				
2. 投资业务的记录和有价证券的保管是否分开?				
二、真实性目标				
1. 是否有投资合同或协议?				
2. 是否有被投资单位的证明?				
三、完整性目标				
有价证券的保管制度是否健全?				
四、授权目标				
1. 投资业务是否经过批准?				
2. 有价证券的存入、取出是否经过批准?				
五、正确性目标				
1. 账簿设置是否合理?				
2. 核算方法是否恰当?				
3. 投资跌价损失的计提是否恰当?				
六、分类目标				
投资业务是否分类记录?				
七、时期的恰当性目标				
投资收益是否计入恰当的期间?				
八、过账和汇总目标				
投资业务是否正确地计入总账和明细账?				

(三)控制测试

控制测试包括以下几步:

1. 取得投资的批准文件,检查投资审批手续是否齐全、审批是否符合授权。

2. 取得投资的合同或协议、被投资单位的投资证明。检查投资合同或协议、被审计单位投资证明是否齐全,是否合理、有效。

3. 观察职务分离情况。实地观察投资业务的处理情况,确定是否进行了恰当的职务分

离。职务分离包括:投资业务的审批与执行、记录与保管。

4. 检查有价证券的保管制度。检查自行保管有价证券时的有关记录,查明存取手续是否健全。

5. 检查盘点记录。检查被审计单位是否定期进行盘点,盘点方法是否恰当,盘点差异的处理是否合规。

6. 核对凭证和账簿。核对投资业务的明细账和总账;从明细账中抽取部分业务与有关凭证核对。

(四)进一步评估控制风险

根据投资循环控制测试的结果,对初步估计的投资循环的控制风险进行修正,进而确定投资循环实质性程序的性质、范围和时间。

【例】A和B注册会计师于20×2年12月1日至7日对甲公司筹资与投资循环的内部控制进行了解和测试,并在相关审计工作底稿中记录了了解和测试的事项,摘录如下:甲公司股东大会批准董事会的投资权限为1亿元以下。董事会决定由总经理负责实施。总经理决定由证券部负责总额为1亿元以下的股票买卖。甲公司规定:公司划人营业部的款项由证券部申请,由会计审核,总经理批准后划入公司在营业部开立的资金账户。经总经理批准,证券部直接从营业部资金账户支取款项。证券买卖、资金存取的会计记录由会计部处理。A和B注册会计师了解和测试投资的内部控制制度后发现:证券部在某营业部开户的有关协议及补充协议未经会计部或其他部门审核。根据总经理的批准,会计部已将8 000万元汇入该户。证券部处理证券买卖的会计记录,月底将证券买卖清单交给会计部,会计部据以汇总登记。

要求:根据上述摘录,请代A和B注册会计师指出甲公司筹资与投资循环内部控制的缺陷,并提出改进建议。

【解答】甲公司内部控制的缺陷有:

1. 由证券部直接支取款项使授权与执行职务未得到分离,不易保证款项安全。应建议甲公司从资金账户支取款项时,由会计部审核和记录,由证券部办理。

2. 与证券投资有关的活动要由两个部门控制。有关的协议未经独立的部门审查,会使有关的条款未全部在协议载明,可能存在协议外的约定。建议甲公司与营业部的协议应经会计部或法律部审查。证券部自己处理证券买卖的会计处理,业务的执行与记录的不相容职务未分离,并且未得到适当的授权和批准。月末会计部汇总登记证券投资记录,未及时按每一种证券分别设立明细账,详细核算。应建议甲公司由会计部负责对投资进行核算,及时分品种设立明细账详细核算。

第三节　筹资与投资循环的实质性程序

一、筹资循环的实质性程序

(一)负债类筹资账户审计

负债类筹资账户主要涉及短期借款、长期借款和应付债券等账户。此处仅就长期借款和应付债券账户的审计加以阐述。

1．长期借款审计

借款审计的程序包括：

(1)获取或编制长期借款明细表,复核加计正确,并与相应的总账、明细账核对相符。

(2)检查本年度增加的长期借款合同。审计人员主要检查借款合同是否经过审批,并了解借款的数额、借款条件、还款利率和还款条件等。

(3)函证长期借款。向银行或其他金融机构函证重大的长期借款,确定银行借款的真实性。

(4)检查长期借款的减少。审计人员应把明细账中的还款记录与还款的原始凭证相核对,确定还款的真实性。

(5)检查长期借款的分类。审计人员主要检查一年内到期的长期借款是否已列入流动负债。

(6)复核利息费用。根据借款额和借款利率复核被审计单位利息费用的计算是否正确,并与有关的财务费用账户核对。注意有无多计或少计的情况。

(7)检查长期借款费用的会计处理。借款费用是指企业因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销、辅助费用,以及因外币借款而发生的汇兑差额。

只有因专门借款发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额,才可在规定的资本化条件的情况下予以资本化。其他的借款利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额,应于发生当期确认为费用。

(8)确定长期借款在会计报表上的表达和披露是否恰当。

【例】注册会计师在审查宏达股份有限公司 20×2 年度会计报表时,发现该公司在年度内向工商银行举借长期借款一笔,长期借款合同规定:(1)长期借款以公司的商品为担保;(2)该公司债务与所有者权益之比应经常保持低于 5:3;(3)分发股利须经银行同意;(4)自 20×4 年 1 月 1 日起分期归还借款。

要求:如果不考虑相关的内部控制系统,注册会计师审查长期借款项目时,应审查哪些内容?

【解答】注册会计师针对该公司的长期借款,应审查下列内容:

(1)审查该公司长期借款是否经公司董事会批准,有无会议记录;

(2)查明长期借款合同中的所有限制条件;

(3)验证长期借款利息费用和应计利息的计算是否正确,复核相关的会计记录是否健全、完整;

(4)计算债务和所有者权益之比,核实是否低于5:3的比例;

(5)查明有无一年内到期的长期借款,并检查在资产负债表中的列示是否恰当;

(6)抽查商品明细账中有无“充作担保”的记录。

2. 应付债券审计

应付债券的审计程序包括:

(1)取得或编制应付债券明细表,复核加计正确,并与应付债券明细账、总账核对相符。应付债券明细表应包括:债券的种类、面值、利率、发行日和到期日等。

(2)函证应付债券。审计人员可以向债权人及债券承销人或包销人进行函证,以确定应付债券余额的真实性。函证内容包括:债券名称、发行日、到期日、利率、利息期间、年内偿还债券、资产负债表日尚未偿还的到期债券等事项。

(3)检查应付债券的凭证和会计记录。包括以下内容:

①检查应付债券副本,验证其发行的合法性;

②核对应付债券副本与相关的会计记录,验证应付债券记录的完整性;

③核对被审计单位发行债券的收款记录与银行对账单;

④核对债券偿还凭证、利息计算的有关凭证和账簿记录。

(4)验证应付债券折价或溢价的摊销、利息费用的计算。包括以下内容:

①通过复核应付债券折价或溢价摊销表,来确定折价或溢价摊销的正确性;

②通过重新计算利息验证利息计算的正确性。

(5)确定应付债券在会计报表上的表达和披露是否恰当。一年内到期的应付债券应在“一年内到期的非流动负债”项目单独反映。

【例】注册会计师在审查宏源股份有限公司20×2年12月31日资产负债表中的“非流动负债”项目时,收集到下列资料:(1)本年度该公司发行为期5年的公司债券,债券合同中规定,凡违反合同内任何条款,所有公司债券立即自动到期;(2)公司应保持不低于1:1的速动比率,如果低于该比率,该年度中公司高级管理人员的工资应低于60万元;(3)该公司应将为公司债券担保的财产,按其实际价值向保险公司投保;(4)该公司提供担保的财产,应按规定及时纳税。

要求:针对上述情况,注册会计师除评审应付债券的内部控制系统外,应审查哪些内容?

【解答】针对宏源公司应付债券的具体情况,注册会计师应审查以下内容:

(1)审查债券合同中的各种条款,查明该公司有无违反债券合同条款。

(2)核实自发行年度起各年末资产负债表中的速动比率,一旦低于1:1时,应立即审查高级管理人员的工资是否低于60万元。

(3)查明该公司为债券担保财产的种类、数量、价值和投保金额,并向保险公司和有关单位进行函证。

(4)向税务机关函证,查明对债券合同规定的资产纳税情况,审查实际纳税额与账簿记录是否一致。

3. 财务费用的审计

(1)获取或编制财务费用明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数及明细账合计数核对相符。

(2)将本期、上期财务费用各明细项目作比较分析,必要时比较本期各月份财务费用,如有重大波动和异常情况应追查原因,扩大审计范围或测试量。

(3)检查利息支出明细账,确认利息收支的真实性及正确性。检查各项借款期末应计利息有无预计入账。注意检查现金折扣的会计处理是否正确。

(4)检查汇兑损失明细账,检查汇兑损益计算方法是否正确,核对所用汇率是否正确,前后期是否一致。

(5)检查"财务费用——其他"明细账,注意检查大额金融机构手续费的真实性与正确性。

(6)审阅下期期初的财务费用明细账,检查财务费用各项目有无跨期入账的现象,对于重大跨期项目,应作必要调整。

(7)检查从其他企业或非银行金融机构取得的利息收入是否按规定计缴营业税。

(8)检查财务费用的披露是否恰当。

(二)权益类筹资账户审计

1. 股本审计

股本是股份有限公司按照公司章程、合同和投资协议的规定向股东募集的资本,代表股东对公司净资产的所有权。一般而言,股本的变化比较小,只有在公司设立、增资扩股和减资时才发生变化。

股本审计主要从以下几个方面进行:

(1)取得或编制股本明细表,复核加计正确,并与股本明细账、总账核对相符。股本明细表的内容包括各类股本变动的详细记载及有关的分析评价。

(2)查阅公司章程、合同、董事会和股东大会记录等文件。检查股票的发行、赎回、股利的宣布发行与发放等是否符合有关的法规和董事会或股东大会的决议。

(3)审计出资方式和比例。有关法律规定:

①股份有限公司的出资可以采用货币资金、实物、无形资产等方式;

②以无形资产出资的金额不能超过20%;

③采取募集式设立的股份有限公司,发起人认购的股份不得少于公司股份的35%。审查企业的出资方式和比例是否符合上述法律规定。

(4)审查投入资本的真实性。审计人员应审阅、核对投资的原始凭证和会计记录,并确

定实物财产价值的合理性。此外,对委托外界专门机构发行股票的情况,除核对有关的账簿、原始凭证之外,审计人员还应向证券交易所和金融机构函证已发行股票的数量,并把函证结果与股本账面的记录相核对,确定其一致性。

(5)审查股票发行费用的会计处理。现行会计制度规定:溢价发行股票时,各种发行费用从溢价中抵销;无溢价的,或溢价不足以支付的部分,作为长期待摊费用,在不超过两年的期限内平均摊销。审计人员应审查股票发行费用是否按上述规定进行会计处理。

(6)确定股本在会计报表上的表达和披露是否恰当。

2. 资本公积审计

(1)取得或编制资本公积明细表,复核加计正确,并与明细表、总账和相关的凭证核对,检查其一致性。

(2)审查资本公积形成的合规性和真实性。主要审查资本公积的内容与上述内容是否相符,数额是否正确;原始凭证的合规性、真实性。

资本公积包括:资本(股本)溢价和其他资本公积。

①资本溢价,是企业投资者投入的资金超过其在注册资本中所占份额的部分。

②其他资本公积,是指除资本(股本)溢价以外的资本公积,主要包括:可供出售金融资产的公允价值变动;企业根据以权益结算的股份支付计划授予职工或其他方的权益工具的公允价值;企业长期股权投资采用权益法核算的,被投资方除净损益以外的其他所有者权益变动引起的长期股权投资账面价值的变动等。

(3)审查资本公积使用的合规性和正确性。主要审查用于转增资本的资本公积是否经过授权批准。转增资本应经过董事会,股东大会及工商管理机关的批准。

(4)确定资本公积在会计报表上的表达和披露是否恰当。

3. 盈余公积审计

(1)取得或编制盈余公积明细表,复核加计正确,并与相关的凭证、明细账、总账核对。盈余公积明细表分别列示法定盈余公积和任意盈余公积。

(2)审查盈余公积的提取。股份有限公司提取法定盈余公积金和任意盈余公积金;其他企业只提取法定盈余公积金。

盈余公积主要审查:

①盈余公积的提取是否合规,并经批准;

②提取依据(未分配利润)是否真实;

③提取比例是否合规,提取金额是否正确。

税后利润减去被没收财产损失、支付各项税收滞纳金和罚款,并弥补以前年度亏损之后的余额,按规定的比例提取法定盈余公积金,按章程或董事会确定的比例提取任意盈余公积金。

(3)审查盈余公积的使用。主要审查盈余公积的使用是否合规,是否经过授权批准。法定盈余公积金和任意盈余公积金可用于三个方面:

①弥补亏损。

②转增资本。转增资本需经审批,转增资本和支付股利后的剩余额不得低于注册资本的25%。

③支付股利。支付的比率不得超过股票面值的6%。

(4)审查盈余公积的会计处理是否恰当。

(5)确定盈余公积在会计报表上的表达和披露是否恰当。

4. 未分配利润审计

未分配利润,是指未分配给投资者,也未指定用途的利润。它是历年积存的利润分配后的余额。利润分配审计程序如下:

(1)审计年初未分配利润的结转、本年未分配利润的计算是否正确。

(2)审查未分配利润的会计记录是否正确。

(3)审查转入本项目的以前年度损益调整是否正确。

(4)确定未分配利润在会计报表上的表达和披露是否恰当。

【例】20×3年12月,某会计师事务所对大华公司20×3年度会计报表进行审计,由注册会计师李×负责所有者权益的审计。

李×通过查阅公司章程、管理制度等文件资料,向有关人员询问等,对所有者权益的内部控制进行了描述,并采用调查表(审计证据之一)(见下表)法进行了了解。

内部控制调查问卷

被审计单位名称:大华公司　　索引号:

调查内容:实收资本内部控制　　编制人:李×　　日期:20×3年12月30日

会计期间:20×3年度　　复核人:张×　　日期:20×3年12月30日

问　题	回　答			
	是	否	不适用	说明
1. 实收资本的增加符合规定程序并经授权批准	√			
2. 实收资本的减少符合规定程序并经授权批准	√			
3. 投入资本业务有明确的职责分工	√			
4. 投入资本经中国注册会计师验资并出具验资证明	√			
5. 实收资本核算建立了严密完善的账簿体系和记录制度	√			
6. 实收资本有专人负责核算,并定期进行检查		√		
问题及评价:内部控制健全				

20×2年12月31日大华公司"实收资本"账户余额为800万元,其中,A公司出资300万元,B公司出资500万元;"资本公积"账户余额为200万元,其中,法定资产重估增值100万元,其他资本公积100万元。因企业发展需要,20×3年3月,经董事会研究决定,同意星火公司投资入股,星火公司投资200万元,占大华公司注册资本的比例为20%,大华公司注

册资本变为 1 000 万元,并办理了变更登记。审计人员查阅了全部资料,并作了如下表所示的记录(审计证据之二)。

20×3 年 5 月星火公司投入现金 100 万元,一台设备,经评估确认其价值为 110 万元。经过审核,星火公司的投资款在 5 月 15 日确已收到;其设备的所有权在 5 月 15 日已转给大华公司,该设备的原始价值为 200 万元,已提折旧 80 万元,经审核该设备的评估报告表真实,并在 5 月 20 日办理了工商登记。

5 月 20 日,大华公司的账务处理:

借:银行存款	1 000 000	
固定资产	1 100 000	
贷:实收资本——星火公司		2 100 000

取得了上述审计证据后,审计人员认为,大华公司吸收投资的业务处理存在以下问题:

1. 对固定资产的账务处理不正确。

2. 星火公司投资额及所占比例计算不正确,因而实收资本及资本公积的会计核算也不正确。大华公司现有资本公积余额 200 万元,这属于原投资者的权益,为保护原投资者的利益,星火公司的投资额应作调整。大华公司原有实收资本所占比例为 80%,则资本公积 200 万元也占 80%。星火公司投资后,在实收资本中占 20%,在资本公积中也应占 20%,数额为 50 万元[(200/80%)×20%],因此,星火公司至少应补投 40 万元。

如果星火公司不再补足投资额,则其在注册资本中所占的比例应作调整,将其投资总额分为实收资本和资本公积两部分。实收资本部分为 168 万元[800/(800+200)]×210,资本公积部分为 42 万元(210-168)。注册资本为 968 万元,星火公司所占比例为 17.355 37%,大华公司应重新进行变更登记,并对账务处理进行调整。

审计人员与被审计单位交换意见后,应以书面形式建议被审计单位进行账项调整。

借:其他应收款——星火公司欠投资款	400 000	
银行存款	1 000 000	
固定资产——设备	2 000 000	
贷:实收资本——星火公司		2 000 000
资本公积		500 000
累计折旧		900 000

经过上述调整后,大华公司的实收资本减少 10 万元,资本公积增加 50 万元,从而使得所有者权益增加 40 万元;大华公司的其他应收款增加 40 万元,固定资产账面价值不变,使得资产总额增加 40 万元。

上述审计证据、审计建议及账项调整应作为审计工作底稿予以保存。

二、投资循环的实质性程序

(一)投资审计

投资是指企业通过分配来增加财富,或为谋求其他利益,而将资产让渡给其他单位所获

得的另一项资产。

投资按目的不同可分为交易性金融资产、可供出售金融资产、持有至到期投资、长期股权投资和投资性房地产等。交易性金融资产是指能够随时变现并且持有时间不准备超过一年的投资,包括股票投资、债券投资。下面主要介绍投资项目的实质性程序。

1. 获取或编制投资明细表,复核加计正确,并与总账、明细账核对。在投资明细表中,应按投资的不同项目分别列示。

2. 盘点或函证投资。被审计单位对外投资会形成投资证券。对于不同保管形式的投资证券,采取不同的审计方法。

(1)自行保管的投资证券,可采用盘点的方法。审计人员应会同被审计单位的有关管理人员一起盘点库存证券,并填制盘点表。然后,把盘点表中的盘点结果与明细账的记录核对。注意,盘点应按排在结账日进行。如果盘点于结账日后进行,应将结果调整为结账日的结果。

(2)委托专业机构代为保管的证券,可采取函证的方法。审计人员应向被审计单位委托的专门机构发函询证,证实投资证券的真实性。函证的内容包括:股票种类、股数、股票面值及取得时的成本等。

(3)其他长期投资,可采取函证的方法。对其他长期投资,应向被投资者函证被审计单位的投资情况,以验证投资记录的真实性。

3. 审查投资的合法性。主要审查以下两个方面内容:

(1)审查投资是否符合规定。根据规定,除国务院规定的投资公司和控股公司外,公司的累计投资额不得超过公司净资产的50%。

(2)审查长期投资是否经过授权批准。

4. 审查投资的计价。主要审查以下内容:

(1)审查交易性金融资产的入账。主要审查交易性金融资产的入账价值是否正确。交易性金融资产的入账价值即其公允价值,是指为取得一项投资支付的买价,但不包括税金和手续费等交易费用,该部分应当计入“投资收益”科目。

(2)审查长期股权投资的入账价值。同一控制下企业合并形成的长期股权投资,应在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为其入账价值。非同一控制下企业合并形成的长期股权投资,应在购买日按企业合并成本(不含应自被投资单位收取的现金股利或利润)作为其入账价值。

(3)审查持有至到期投资的入账价值。审查持有至到期投资是否以实际支付的价款(不包括已到付息期但尚未领取的利息)入账。

5. 审查长期股权投资的核算方法。主要审查以下内容:

(1)审查长期股权投资核算方法的选用是否恰当。长期股权投资核算方法有两种:成本法和权益法。若被审计单位对被投资企业拥有共同控制或重大影响,应采用权益法核算;若被审计单位对被投资企业拥有控制但不具有共同控制或重大影响,应采用成本法核算。

(2)审查成本法和权益法的使用是否恰当。

①权益法下,审查长期股权投资账户的价值是否随被投资单位资产的变动而变动;审查长期股权投资账户变动的数额是否正确。

②成本法下,主要审查长期股权投资账户的价值是否保持不变。

6. 审查投资收益。主要审查以下内容:

(1)审查投资收益数额是否正确。对股票投资,可通过审查公开发行的股票手册,或向证券公司付款单位查证。特别注意在用权益法时,要检查收益的计算是否正确。对债券投资,一般可以根据债券利率、面值计算加以验证。对其他长期投资,可以通过了解被投资单位利润分配情况进行检查。

(2)审查交易性金融资产——公允价值变动和长期投资减值准备。主要审查以下内容:

①审查交易性金融资产——公允价值变动和长期投资减值准备的计提是否恰当。

②审查交易性金融资产——公允价值变动和长期投资减值准备的会计处理是否正确。

7. 确定投资在会计报表上的表达和披露是否恰当。审计人员应注意审查一年内到期的持有至到期投资是否已重分类至一年内到期的非流动资产。

【例】注册会计师在审查甲股份有限公司 20×2 年对外投资业务时,发现该公司存在以下问题:

(1)该公司于 20×4 年 4 月购入乙股份有限公司的股票 50 000 股,预计持有时间为 4 个月。每股面值为 1 元,每股购入价 1.2 元,实际支付金额为 62 000 元,其中包含已宣告发放,但未支付的股利 2 000 元。该公司作以下分录:

借:交易性金融资产——成本(股票)　　60 000
　投资收益——股票投资收益　　2 000
　贷:银行存款　　62 000

(2)该公司于 20×2 年 12 月 31 日资产负债表和该年度利润表上所显示的"长期股权投资"项目数额为 3 000 000 元,"投资收益"项目数额为 200 000 元,该公司只有长期投资股票投资业务。经进一步审查"长期股权投资"账簿及有关资料得知:20×2 年 1 月,该公司用银行存款购入丙股份有限公司股票 3 000 000 股,每股面额为 10 元,共支付 30 000 000 元,占丙公司股票总额的 52%。20×2 年 12 月,丙公司营业 1 年新增税后利润 500 000 元,并发给该公司股利 200 000 元,该公司所得股利已存入银行。

要求:根据上述投资业务情况,指出存在问题,并提出处理意见。

【解答】根据上述情况,注册会计师认为该公司把本应作为"应收股利"的 2 000 元错入了"投资收益"账。后查明,该企业为了少纳所得税,故意冲减投资收益。这笔购入股票的短期性投资业务,正确账务处理应该是:

借:交易性金融资产——成本(股票)　　60 000
　应收股利　　2 000
　贷:银行存款　　62 000

注册会计师要求该公司对此做出相应调整。同时,注册会计师认为该公司对丙公司的股票投资已达52%,仍用成本法来进行长期股权投资的核算是不符合企业会计制度的规定的,应该用权益法对该公司长期股权投资进行核算。在权益法下"长期股权投资"项目在20×2年12月31日的增加额为260 000元(即500 000×52%)。

(二)应付股利的审计

1. 获取或编制应付股利明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符。

2. 审阅公司章程、股东大会和董事会会议纪要中有关股利的规定,了解股利分配标准和发放方式是否符合有关规定并经法定程序批准。

3. 检查应付股利的发生额,是否根据董事会或股东大会决定的利润分配方案,从税后可供分配利润中计算确定,并复核应付股利计算和会计处理的正确性。

4. 检查股利支付的原始凭证的内容和金额是否正确:现金股利是否按公告规定的时间、金额予以发放结算;零股股利是否采用适当方法结算;对无法结算及委托发放而长期未结的股利是否做出适当处理;股利宣布、结算、转账的会计处理是否正确、适当。

5. 检查应付股利的披露是否恰当。对企业在资产负债表日至财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定的利润分配方案中分配的股利(或分配给投资者的利润),应按以下规定进行处理:

(1)在报告年度资产负债表日后事项期间,由董事会或类似机构制定的利润分配方案中分配的利润(或分配给投资者的利润),无论是现金股利还是股票股利,均应在报告年度的会计报表附注中单独披露,无须进行会计处理,也无须在报告年度会计报表中单独列示。

(2)报告年度资产负债表日后至报告年度财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定并经股东大会或类似机构批准宣告发放的股利(或分配给投资者的利润),包括现金股利和股票股利,应比照上述同一原则处理,即均应在报告年度的会计报表附注中单独披露,无须进行会计处理,也无须在报告年度会计报表中列示。

(3)报告年度资产负债表日后至报告年度财务报告批准报出日之间由董事会或类似机构制定并经股东大会或类似机构批准宣告发放的现金股利(或分配给投资者的利润),应作为本年度的交易事项,企业应于股东大会或类似机构宣告发放现金股利时,按照批准宣告发放的金额,借记"利润分配——应付普通股股利(应付优先股股利)"科目,贷记"应付股利"科目;实际宣告发放的股票股利,应借记"利润分配——转作股本的普通股利"科目,贷记"股本"科目。

(三)其他应付款的审计

1. 获取或编制其他应付款明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符;分析有借方余额的项目,查明原因,必要时作重分类调整;结合应付账款、其他未交款明细余额,查明有否双方同时挂账的项目,核算内容是否重复,必要时作重分类调整,标出应付关联方(包括持股5%以上的股东)的款项,并注明合并报表时应抵销的金额。

2. 请被审计单位协助，在其他应付款明细表上标出截止审计日已支付的其他应付款项，抽查付款凭证、银行对账单等，并注意这些凭证发生日期的合理性。

3. 判断选择一定金额以上和异常的明细余额，检查其原始凭证，并考虑向债权人发函询证。

4. 对非记账本位币结算的其他应付款，检查其折算汇率是否正确。

5. 审核资产负债表日后的付款事项，确定有无未及时入账的其他应付款。

6. 检查长期未结的其他应付款，并作妥善处理。

7. 检查是否存在超标准的职工教育经费和工会经费，必要时进行应纳税所得额的调整。

8. 检查其他应付款中关联方的余额是否正常，如数额较大或有其他异常现象，应查明原因，追查至原始凭证并作适当披露。

9. 检查其他应付款的披露是否恰当。

(四)长期应付款的审计

1. 获取或编制长期应付款明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数和明细账合计数核对是否相符；检查长期应付款的内容是否符合会计制度的规定。

2. 检查各项长期应付款相关的契约，有无抵押情况。对融资租赁固定资产应付款，还应审阅融资租赁合约规定的付款条件是否履行，检查授权批准手续是否齐全，并作适当记录。

3. 向债权人函证重大的长期应付款。

4. 检查各项长期应付款本息的计算是否准确，会计处理是否正确。

5. 检查与长期应付款有关的汇兑损益是否按规定进行了会计处理。

6. 检查长期应付款的披露是否恰当，注意一年内到期的长期应付款应列入流动负债。

(五)管理费用的审计

1. 取得或编制管理费用明细表，复核加计正确，与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

2. 检查其明细项目的设置是否符合规定的核算内容与范围。

3. 将本期、上期管理费用各明细项目作比较分析，必要时比较本期各月份管理费用；对有重大波动和异常情况的项目应查明原因，必要时作适当处理。

4. 选择管理费用中数额较大以及本期与上期相比变化异常的项目追查至原始凭证，并注意，董事会费是否已经实际支出并有合法依据；对于坏账损失按实际发生数列支的，应逐项检查其原因、报批手续；业务招待费的支出是否合理，如超过规定限额，应在计算应纳税所得额时调整；差旅费支出是否符合企业开支标准及报销手续；咨询费支出是否符合规定；有无诉讼费及赔偿款项支出；无形资产、开办费、长期待摊费用及其他长期资产的摊销额是否符合规定，与各有关账户的贷方发生额是否一致；支付外资机构的特许权使用费支出是否超过规定限额，必要时应进行应纳税所得额调整；上交母公司或其他关联方的管理费用是否有

合法的单据及证明文件；检查大额支出和有疑问支出的内容和审批手续、权限是否符合规定；注意管理费用中的其他支出内容，有无不正常开支。

5. 审阅下期期初的管理费用明细账，检查管理费用各明细项目有无跨期入账的现象；对于重大跨期项目，应作必要调整。

6. 检查管理费用的披露是否恰当。

【例】注册会计师接受委托，对黄河股份有限公司20×2年会计报表进行审计，发现下列事项：

(1)黄河公司20×2年木工车间失火，损失巨大。除对负责人追赔和保险公司赔险外，经查工人为修复厂房及核销火灾损失共付105 000元，该公司将该项支出列入“管理费用——其他管理费用”。

(2)该公司技术科20×2年租入试验设备4台，按合同规定每月支付租金50 000元，并按设备原价6 000 000元逐月计提折旧，年折旧率为5%，共计300 000元，已计入管理费用。

(3)由于20×2年出纳员岗位轮换，全年银行存款利息收入25 000元一直未做处理。

(4)职工宿舍全年生活用水用电共计87 000元，社会摊派款30 000元，企业自行组织职工外出休养所开支车船费、食宿费等共计5 660元，均已列入管理费用。

要求：指出上列事项中存在的问题，并提出审计意见。

【解答】(1)黄河公司木材车间失火，按会计制度规定其损失应作为营业外支出(非常损失)。该公司将损失挤占管理费用，虚增管理费用105 000元，对此应提请该公司予以更正(此项支出应列入营业外支出，故不影响利润总额)。

(2)经营性租赁租入的固定资产不应计提折旧。该公司多提折旧300 000元，虚增管理费用、虚减利润，构成漏交所得税，对此注册会计师提请该公司予以调整。

(3)未处理的存款利息25 000元属应冲未冲财务费用，导致期间费用虚增25 000元。

(4)职工宿舍水暖电费应由职工个人承担，社会摊派款应从税后利润中列支或向摊派单位索回，职工休养支出应由职工福利费列支，这三项共虚增管理费用122 600元。

以上情况致使期间费用虚增552 660元，其中应由“营业外支出”负担105 000元。因此，多计期间费用，使利润虚减447 660元，应提请公司调整后，补交所得税及滞纳金。

(六)营业外收入的审计

1. 获取或编制营业外收入明细表，复核加计正确，并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

2. 检查营业外收入的核算内容是否符合会计制度的规定。

3. 抽查营业外收入中金额较大或性质特殊的项目，审核其内容的真实性和依据的充分性。

4. 对营业外收入中各项目，包括处理固定资产净收益、处理无形资产净收益、固定资产盘盈、罚款净收入等相关账户记录核对相符，并追查至相关原始凭证。

5. 检查营业外收入的披露是否恰当。

(七)营业外支出的审计

1. 获取或编制营业外支出明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

2. 检查营业外支出内容是否符合会计制度的规定。

3. 对营业外支出的各项目,包括处理固定资产、无形资产净损失、固定资产盘亏、债务重组净损失、计提的无形资产减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备等,与固定资产、无形资产等相关账户记录核对相符,并追查至相关原始凭证。

4. 检查是否存在非公益性捐赠支出、税收滞纳金、罚金、罚款支出、各种赞助会费支出,必要时进行应纳税所得额调整。

5. 对非常损失应详细检查有关资料、被审计单位实际损失和保险理赔情况及审批文件。检查有关会计处理是否正确。

6. 检查营业外支出的披露是否恰当。

(八)所得税费用的审计

1. 获取或编制所得税费用明细表,复核加计正确,并与报表数、总账数及明细账合计数核对是否相符。

2. 核实所得税费用的计算依据,检查被审计单位所采用的会计政策是否正确,前后期是否一致。

3. 根据审定后的利润总额和规定的企业所得税税率,复核本期所得税费用是否正确。

4. 检查所得税费用的会计处理是否正确。根据规定,企业根据税收优惠政策向税务部门申请获得退回的所得税,无论是在资产负债表日以后、财务报告批准报出日之前收到,还是在财务报告批准报出日之后收到,一律应在实际收到时冲减收到当期的所得税费用;企业因偷税而按规定应补交以前年度的所得税,应视同重大会计差错,按重大会计差错的规定进行会计处理;对于因偷税而支付的罚款,应计入支付当期的营业外支出,不得追溯调整前期损益。

5. 根据期末资产及负债的账面价值与其计税基础之间的差异,以及未作为资产和负债确认的项目的账面与按税法规定确定的计税基础的差异,计算递延所得税资产、递延所得税负债期末应有数,并根据递延所得税资产、递延所得税负债期初数,倒轧出递延所得税费用(收益)。

6. 检查所得税费用的披露是否恰当。

复习思考题

1. 简述筹资与投资循环的主要业务活动及其涉及的账户和凭证。
2. 简述筹资与投资循环的关键控制。
3. 筹资与投资循环审计的目标各是什么? 有何区别?
4. 长期借款审计的内容是什么? 与短期借款有何不同?

5. 简述应付债券审计的要点。
6. 当年公司投入资本的变动在财务报表上应如何表示?
7. 审查资本公积账户应注意什么问题?
8. 在对股份制企业和其他企业的盈余公积提取和使用进行审计有何差异?
9. 简述长期投资的内部控制制度和控制测试程序。
10. 长期投资的实质性程序有哪些?
11. 为什么说筹资与投资循环审计的风险较大? 如何防范审计风险?
12. 常见抽走或变相抽走投入资本的手法有哪些? 如何进行审计?

案例分析题

1. 注册会计师李文对京东公司20×1年度会计报表进行审计,发现该公司20×1年3月1日购入八通公司的一批债券,面值共计10万元,票面利率为12%,该债券的付息日是每年的2月1日和8月1日,八通公司本应在2月1日兑付的半年利息,此时不兑付,京东公司共支付买价14万元,经纪人佣金2 000元,其他相关费用1 000元。对此,京东公司作了如下会计处理:

借:交易性金融资产——成本(债券)　　137 000
　应收利息　　6 000
　贷:银行存款　　143 000

当八通公司于3月5日兑付了本应在2月1日兑付的利息时,京东公作了如下会计分录:

借:银行存款　　6 000
　贷:应收利息　　6 000

当年6月30日,该债券投资的市价为12万元,京东公司根据《企业会计制度》对该投资作了跌价准备的处理,具体步骤如下:

首先,认购时时点的交易性金融资产的价值为137 000元。

然后,相比市价120 000元,认定中期末应确认的公允价值变动损益为17 000元,会计处理为:

借:公允价值变动损益　　17 000
　贷:交易性金融资产——公允价值变动　　17 000

当年8月1日,八通公司如约兑付了半年利息,京东公司认为:该债券当年购入时所含的1个月利息已计入了交易性金融资产的成本,这次收到的利息属于该部分的应冲减投资成本,其余5个月的利息因为是在公司持有期内获取的,应作公允价值变动损益确认,具体会计分录如下:

借:银行存款　　6 000
贷:交易性金融资产——成本(债券)　　1 000

公允价值变动损益　　5 000

11 月 25 日，京东公司出售该债券的 40%，售价为 6 万元，并支付相关税费为 1 000 元，京东公司作如下会计处理：

借：银行存款　　59 000

交易性金融资产——公允价值变动(17 000×40%)　　68 000

贷：交易性金融资产——成本(债券)[(137 000－1 000)×40%]

54 400

公允价值变动损益　　11 400

12 月 31 日，该交易性金融资产的市价为 68000 元，京东公司根据目前的交易性金融资产账面成本：137 000－1 000－54 400＝81 600(元)，认定期末应确认的公允价值变动损益为 13 600 元，具体会计分录如下：

借：公允价值变动损益　　3 400

贷：交易性金融资产——公允价值变动　　3 400

要求：针对上述情况，注册会计师应当如何进行审计处理？

2. 某企业 20×1 年 7 月 1 日为建造新生产线，从银行取得 3 年期长期借款 1 000 万元，年利率为 5%，按单利计算，到期一次性还本付息。借入款项存入银行，工程于 20×2 年底竣工交付使用。20×1 年 10 月 1 日用银行存款支付工程价款 500 万元，20×2 年 7 月 1 日用银行存款支付工程价款 500 万元。

要求：

(1)针对长期借款，注册会计师应当实施哪些审计程序？

(2)计算各年借款费用中可以予以资本化的金额分别为多少？资本化率为多少？

3. 注册会计师在审查红光股份有限公司 20×0 年 12 月 31 日的资产负债表和该年度利润表时查明，“持有至到期投资——债券投资”项目数额为 10 万元，“投资收益”项目数额 9 600 元，该公司无交易性金融资产、可供出售金融资产和长期股权投资。审计人员进一步审查“持有至到期投资”账簿及有关资料得知，20×0 年 1 月初，红光公司用银行存款溢价购入还款期为 3 年的公司债券，债券面值为 10 万元，实际支付的价款为 10.9 万元，债券的票面利率为 9.6%，溢价金额按直线法摊销(该债券为到期一次还本付息债券)。

要求：根据上述资料，核实 20×0 年 12 月 31 日“持有至到期投资”和该年度“投资收益”项目的实有数，并提出审计意见。

4. 某公司是中外合资企业，外方投资者的投资额为 600 万美元，公司投资协议约定的折合汇率为 1:8.00 元，外方投资者以其在国内其他投资公司所获得的人民币利润，在规定的期限内分两次出资。20×0 年 5 月 1 日出资 2640 万元人民币，当日汇率为 1:8.00 元；20×0年 6 月 1 日出资人民币 2541 万元，当日外汇牌价为 1:8.30 元。该公司对外方投入资本的账务处理如下：

借：银行存款　　51 810 000.00

贷:实收资本　　48 000 000.00

　资本公积　　3810 000.00

要求:

(1)针对上述外方投资的情况,注册会计师该执行哪些特殊的验证?

(2)该公司的账务处理是否正确?为什么?如不正确,注册会计师应建议其作哪些调整分录?

5. 注册会计师李文审计华联公司20×1年度会计报表,发现华联公司20×1年4月1日以库存商品一批、专利权一项、设备一台对红光公司投资,华联公司持股10万股,所占比例为10%,上述资产的有关资料如下:

库存商品账面价值为20万元,计税价格为30万元,增值税率为17%,消费税率为10%。专利权账面价值为10万元,已提减值准备为1万元,计税价格为12万元,营业税率为5%。设备的账面原价为20万元,已提折旧2万元,已计提减值准备1万元。

华联公司采用成本法核算,其具体会计处理如下:

(1) 4月1日投资时:

借:长期股权投资——红光公司　　547 000

　累计折旧　　20 000

　固定资产减值准备　　10 000

　无形资产减值准备　　10 000

　贷:固定资产　　200 000

　　无形资产　　100 000

　　库存商品　　200 000

　　应交税费——应交增值税(销项税额)　　(30万×17%)51 000

　　　　　——应交消费税　　(30万×10%)30 000

　　　　　——应交营业税　　(12万×5%)6 000

(2) 5月2日,红光公司宣告分红,每股红利为1元时:

借:应收股利　　10 000

　贷:长期股权投资——红光公司　　10 000

5月15日收到红利时

借:银行存款　　10 000

　贷:应收股利　　10 000

(3)20×1年12月31日,该股的市值为42万元,长期股权投资与市值的差额为547 000－10 000－420 000＝117 000(元),华联公司提取长期投资减值准备的会计处理为;

借:投资收益　　117 000

　贷:长期投资减值准备　　117 000

要求:针对上述情况,注册会计师应当如何进行审计处理。

6. 审计人员在审查黄河公司 20×2 年 12 月份管理费用明细账时，发现如下情况：

(1)驾驶员违章罚款 400 元；

(2)未按期交纳税金而支付的滞纳金 5 000 元；

(3)房屋大修理领用水泥 10 000 元；

(4)广告费 120 000 元；

(5)利息支出 20 000 元；

(6)租入包装物的押金 4 000 元；

(7)支付 20×3 年财产保险费 400 000 元；

(8)管理费用月末有贷方余额 160 240 元。

要求：指出上述情况所存在的问题，并提出审计处理意见。

第十三章　货币资金审计

【教学目的】货币资金作为企业的一项重要资产，其在资产负债表日是否存在、完整，收支是否合法、合规，对会计报表有着直接的影响。通过本章教学，使学生：(1)了解货币资金与业务循环的关系；(2)了解货币资金的审计目标；(3)了解和掌握货币资金的控制风险评估；(4)了解和掌握银行存款和库存现金的实质性程序。

货币资金是企业资产的重要组成部分，是企业资产流动性最强的一种资产。任何企业进行生产经营活动都必须持有一定数额的货币资金，持有货币资金是企业生产经营活动的基本条件，货币资金在企业的会计核算中占重要的位置。货币资金审计是企业资产负债表审计的一个重要组成部分，主要包括库存现金、银行存款及其他货币资金的审计。现分别就库存现金和银行存款审计问题予以介绍。

第一节　货币资金审计概述

一、货币资金的特点

货币资金是企业资产的重要组成部分，包括库存现金、银行存款和其他货币资金。货币资金具有以下特点：

1.流动性强

货币资金是企业资产中流动性最强的资产，容易被贪污和挪用。

2.业务量大

在企业中，货币资金的收付业务比较频繁，并涉及多个循环，容易出现记账差错。因此，货币资金被认为是固有风险较高的资产。

二、货币资金与业务循环

货币资金与每一个业务循环都存在着密切的关系，这些关系表现为：

1.销售与收款循环

在销售与收款循环中，现销收入的取得和赊销货款的回收都会增加货币资金。

2.购货与付款循环

在购货与付款循环中，赊销货款和购买固定资产等款项的支付都会减少货币资金。

3.存货与仓储循环

支付职工薪酬和某些制造费用的支出会引起货币资金的减少。

4.筹资与投资循环

在筹资与投资循环中，筹资增加货币资金，而投资一般会导致货币资金的减少。货币资金与四个循环的关系如图13-1所示。

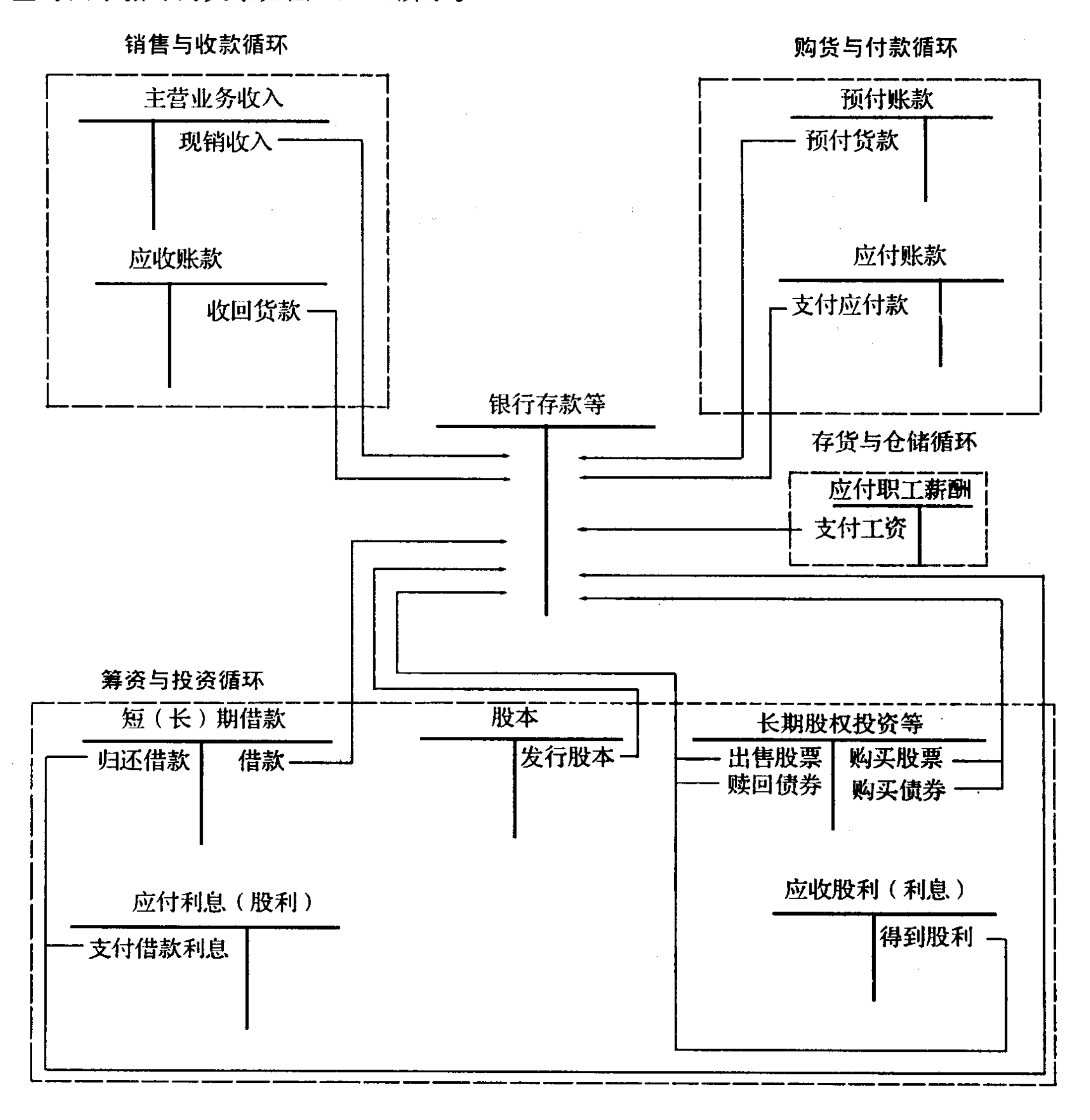


图13-1 货币资金与四个循环的关系

三、货币资金的审计目标

1.确定货币资金的真实性

确定资产负债表上列示的货币资金余额是否存在。

2.确定货币资金的完整性

确定是否所有的货币资金都已记录在相关的账簿中。

3.确定货币资金余额的正确性

应分别确定库存现金、银行存款和其他货币资金的余额是否正确。

4.确定货币资金在会计报表上表达和披露的恰当性

第二节　货币资金的控制风险评估

一、了解和描述货币资金的内部控制

(一)货币资金的关键控制

1.职责分工控制

(1)库存现金的保管与记录要分离；

(2)银行对账单的核对与出纳要分离。

2.授权审批控制

货币资金的支出必须经过授权审批。

3.凭证和记录控制

(1)货币资金的收入和支出应有合理、合法的凭据；

(2)货币资金的收入和支出应及时、准确入账；

(3)支票应连续编号，空白支票应严格保管，作废支票应该加盖“作废”戳记。

4.定期盘核制度

(1)定期盘点库存现金，并与现金日记账、总账核对；

(2)定期核对银行存款日记账和银行对账单，并编制银行存款余额调节表。

(二)描述内部控制

审计人员采用恰当的方法，描述被审计单位的内部控制。采用调查表法编制的货币资金内部控制调查如表 13-1 所示。

表 13-1 货币资金内部控制调查表

问题	回答			备注
	是	否	不适用	
一、控制环境				
1. 现金的保管与记录职责是否分离?				
2. 是否由出纳以外的人编制银行存款余额调节表?				
二、真实性目标				
是否所有的现金收支业务都有合法的凭证?				
三、完整性目标				
1. 支票是否连续编号?				
2. 是否所有的货币资金业务均编制记账凭证?				
四、授权目标				
所有的货币资金支出是否都经过授权批准?				
五、正确性目标				
1. 是否定期盘点库存现金?				
2. 是否定期核对总账与明细账?				
3. 是否定期核对总账与日记账?				
六、分类目标				
货币资金业务是否采用恰当的会计科目核算?				
七、及时性				
货币资金业务是否及时入账?				
八、过账和汇总目标				
货币资金业务是否正确地计入明细账和总账?				

二、初步评估控制风险

根据以上对内部控制的了解和描述,通过评估各关键控制和薄弱环节来估计控制风险水平。

三、控制测试

货币资金的控制测试主要包括以下方面:

1. 观察货币资金的业务处理

审计人员主要观察:

(1)被审计单位的现金保管与库存现金总账的登记是否由不同的人员进行;

(2)是否存在未入账的现金。

2. 核对库存现金、银行存款日记账和总账

审计人员应抽取一定时期的库存现金、银行存款日记账,与相应的总账核对,检查其一致性。

3. 抽取部分收款凭证,检查相关的会计记录

(1)检查收款金额与销售发票是否一致；

(2)检查收款凭证和银行存款日记账的日期是否相符、金额是否一致；

(3)核对收款凭证与应收账款明细账中的相关记录是否一致。

4.抽取部分付款凭证，检查相关的会计记录

(1)检查付款凭证是否经过授权审批。

(2)审查付款凭证是否合法、真实。付款凭证应附有支付凭证，比如购货发票、报销单据等。

(3)核对付款凭证与银行存款日记账，检查其金额是否一致。

(4)核对付款凭证与应付账款明细账，检查其金额是否一致。

5.抽取库存现金盘点表和银行存款余额调节表

(1)抽取部分库存现金盘点表，检查被审计单位是否定期进行库存现金的盘点，并了解盘点结果的处理情况。

(2)抽取部分银行存款余额调节表，检查：

①是否定期与银行对账单核对，并编制银行存款余额调节表；

②银行存款余额调节表是否由出纳员以外的人编制。

四、进一步评估控制风险

根据控制测试结果，对上述初步评估的控制风险水平进行修正，并以此确定货币资金实质性程序的性质、范围和时间。

第三节　货币资金的实质性程序

一、库存现金的审计

(一)核对库存现金日记账与总账

核对库存现金日记账、总账的余额，检查两者是否一致。

(二)盘点库存现金

盘点库存现金是库存现金审计的重要程序。

1.盘点前的准备工作

(1)确定盘点人员。盘点人员应包括被审计单位的出纳员、会计主管人员和审计人员，但应由审计人员亲自进行盘点。

(2)确定盘点时间。盘点一般应在上午上班前或下午下班后进行。

(3)登记未入账的现金收支业务。登记已办妥收付款手续、但未入账的业务。

2.盘点方式

库存现金的盘点应采取突击盘点的方式，即在被审计单位没有准备的情况下进行，以确保此项审计程序有效的发挥作用。

3. 盘点库存现金

盘点库存现金的实有数，并根据盘点结果编制库存现金盘点表。库存现金盘点表的格式如表 13－2 所示。

表 13－2 库存现金盘点表

客户＿＿＿＿＿＿

项目 库存现金监盘　　编制人：　　日期：　　索引号：

会计期间＿＿＿＿＿＿　　复核人：　　日期：　　页次：

盘点日期：　　年　　月　　日

检查盘点记录					实有现金盘点记录						
项目	项次	人民币	美元	某外币	面额	人民币		美元		某外币	
						张	金额	张	金额	张	金额
上一日账面库存余额	1				1000 元						
盘点日未记账传票收入金额	2				500 元						
盘点日未记账传票支出金额	3										
盘点日账面应有金额	4＝1＋2－3				100 元						
盘点实有现金数额	5				50 元						
盘点日应有与实有差异	6＝4－5				10 元						
差异原因分析：白条抵库(张)					5 元						
					2 元						
					1 元						
					0.5 元						
					0.2 元						
					0.1 元						
					合计						
追溯调整：报表日至查账日现金付出总额					情况说明及审计结论						
报表日至查账日现金收入总额											
报表日账面汇率											
报表日余额折合本位币余额											
本位币合计											

盘点人：　　监盘人：　　复核：

4.比较库存现金的实有数和现金日记账余额,如存在差异,应查明原因,并调整账面记录。

(三)检查大额的现金收支业务

审计人员主要审查:

1.原始凭证的内容是否完整;

2.是否经过授权审批;

3.是否与生产经营业务有关。

(四)确定库存现金在会计报表上的表达和披露是否恰当

【例】20×3年1月20日,注册会计师王英、李强在对某企业20×2年12月31日资产负债表审计中,查得"货币资金"项目中的库存现金为1062.10元。1月21日上午8时,王英、李强对该企业出纳员李华所经营的库存现金进行了清点。该企业1月20日现金日记账余额是832.10元,清点结果如下:

(1)现金实有数627.34元。

(2)在保险柜中有下列单据已收、付款但未入账。

①职工刘阳6月4日预借差旅费200元,已经领导批准;

②职工刘刚借据一张,金额140元,未经批准,也没有说明用途;

③在保险柜中,有已收款但未记账的凭证共四张,金额135.24元。

(3)银行核定该企业库存现金限额为800元。

(4)经核对1月1日的付款凭证和库存现金日记账,核定1月1日至20日收入现金数为2350元、支出现金数为2580元正确无误。

要求:根据以上资料,编制库存现金盘点表,核实库存现金实有数,并调整核实20×2年12月31日资产负债表所列的数字是否正确。对库存现金收支、留存管理的合法性提出审计意见。

【解答】该企业的库存现金盘点表详见表13-3。

表13-3 库存现金盘点表

×××企业　　编制:王英　　日期:20×3年1月21日

复核:李强　　日期:20×3年1月22日

币别:人民币　　20×3年1月21日　　单位:元

项目	工作底稿	金额	备注
实点库存现金金额		627.34	
加:已付讫未入账的支出凭证　1份		200.00	
加:白条抵库数　1份		140.00	
减:已收入未入账的收入凭证　4份		135.24	
减:代保管现金情况			
库存现金实际占用额		832.10	
库存现金账面金额(20×3年1月20日)		832.10	
银行核定库存现金限额		800.00	
现金管理人:李华　　会计主管:牟民			

根据表 13－3 资料可知：

1. 该企业库存现金没有发生短缺。按会计制度规定调整后，账面余额应为 767.34 元（即 832.10＋135.24－200）；库存现金实有数为 627.34 元，加上白条抵库数（应由出纳员退回）140 元，与账面余额相符。

2. 20×2 年 12 月 31 日库存现金应有数为 997.34 元（即 767.34－2 350＋2 580），与 20×2年度资产负债表中“货币资金”项目的库存现金数 1 062.10 元不相符，说明该库存现金数 1 062.10 元不正确，应调整为 997.34 元。

3. 该企业库存现金收支、留存中存在不合法现象：一是有白条抵库数 140 元，违反现金管理制度；二是超限额保留现金，20×2 年 12 月 31 日超限额 197.34 元，违反库存现金限额的有关规定。

二、银行存款审计

（一）核对银行存款日记账和总账的余额

银行存款日记账的余额和银行存款总账的余额应该是一致的。如存在差异，应查明原因。

（二）函证银行存款

向银行函证银行存款余额是银行存款实质性程序的重要程序。

1. 函证银行存款的目的

（1）证实企业银行存款的存在性。

（2）了解企业欠银行的债务。

（3）发现未登记的银行借款。

2. 函证的范围

审计人员应向被审计单位本年度存过款的所有银行函证，包括存款账户已经结清的银行，因为有可能还存在银行借款或其他负债。

3. 向银行函证

审计人员直接向银行发询证函。询证函的具体格式如下：

银行询证函

____________________（银行）：

本公司聘请的__________会计师事务所正对本公司的会计报表进行审计，按照《中国注册会计师独立审计准则》的要求，应当询证本公司与贵行的存款、借款往来等事项。下列数据出自本公司账簿记录，如与贵行记录相符，请在本函下端“数据证明无误”处签章证明；如有不符，请在“数据不符”处列明不符金额。有关询证费用可直接从本公司__________账户中收款，回函请直接寄至__________会计师事务所。

通信地址：

邮编：　　　地址：　　　　　　传真：

截止到　　年　　月　　日，本公司银行存款、借款账户余额等列示如下：

（1）银行存款

账户名称	银行账号	币种	利率	余额	备注

(2)银行借款

银行账号	币种	余额	借款日期	还款日期	利率	借款条件	备注

(3)其他事项

（公司签章）　　（日期）

结论:(1)数据证明无误。

（银行签章）　　（日期）

(2)数据不符,请列明不符金额。

（银行签章）　　（日期）

4.比较函证结果和银行存款日记账

把银行回函中的银行存款余额与被审计单位银行存款日记账的余额相比较,如存在差异,应查明原因。

(三)审查银行存款余额调节表

编制银行存款余额调节表是检查银行存款记录是否正确的重要手段。银行存款余额调节表的格式如表13-4所示(见下页)。

对被审计单位编制的银行存款余额调节表,主要审查以下几个方面:

(1)审查调节表中的有关数字计算是否正确;

(2)审查未兑现支票和在途存款是否真实;

(3)审查长期未达账项和异常项目。

(四)审查大额的银行存款收支业务

审计人员应抽查部分大额收支,主要审查:

(1)收支凭证的内容是否齐全、合理;

(2)支出凭证有无授权审批;

(3)是否与生产经营有关。

(五)审查银行存款收支的截止

1.截止的正确性

正确的截止是:银行存款账户的余额应该包括当年最后一天收到的所有存放在银行的存款;企业年终前开出的支票,应在本年度入账。

2.审查方法

在审查银行存款收支的截止时,审计人员一般要审查结账日前后一段时间内的收支凭

证。具体审计方法是:确定各银行账户的最后一张支票号码,同时查证该号码之前的所有支票均已开出。凡是在结账日未开出的支票及以后开出的支票,均不得作为结账日存款收付入账。

表 13-4 银行存款余额调节表

年 月 日

编制人: 日期:

复核人: 日期:

户别: 币别:

项 目
银行对账单余额
加:企业已收,银行未入账金额
其中:1. ________
2. ________
减:企业已付,银行未入账金额
其中:1. ________
2. ________
调整后银行对账单金额
企业银行存款日记账金额
加:银行已收,企业尚未入账金额
其中:1. ________
2. ________
减:银行已付,企业尚未入账金额
其中:1. ________
2. ________
调整后银行存款日记账金额

经办会计人员: 会计主管:

(六)确定银行存款在会计报表上的表达和披露是否恰当

【例】A 和 B 注册会计师在对华丰纺织股份有限公司 20×2 年 12 月 31 日的资产负债表进行审计。在审查资产负债表“货币资金”项目时,发现该公司 20×2 年 12 月 31 日的银行存款数额为 33 500 元,银行存款账面余额为 35 000 元。派审计助理人员向开户银行取得对账单一张,20×2 年 12 月 31 日的银行存款余额为 42 000 元。另外,查有下列未达账款和记账差错:

(1)12 月 23 日公司送存转账支票 5 800 元,银行尚未入账;

(2)12 月 24 日公司开出转账支票 5 300 元,持票人尚未到银行办理转账手续;

(3)12 月 25 日委托银行收款 10 300 元,银行已收妥入账,但收款通知尚未到达公司;

(4)12 月 30 日银行代付水费 3 150 元,但银行付款通知单尚未到达该公司;

(5)12 月 15 日收到银行收款通知单金额 3 850 元,公司入账时将银行存款增加数错记

成3 500元。

要求：根据上述资料，编制银行存款余额调节表，核实20×2年12月31日资产负债表上"货币资金"项目中银行存款数额的正确性。

【解答】注册会计师编制的银行存款余额调节表详见表13－5。

13－5 银行存款余额调节表

单位：华丰纺织股份有限公司

项目	金额	项目	金额
公司银行存款账面余额	35 000	开户银行对账单余额	42 000
加：银行已收，公司未收的款项	10 300	加：公司已收，银行未收的款项	5 800
减：银行已付，公司未付的款项	3 150	减：公司已付，银行未付的款项	5 300
加：企业记账差错数	350		
减：调节后的存款余额	42 500	调节后的存款余额	42 500

审计主管：李华　　审计员：黄明　　会计主管：熊瑛　　会计员：张小平

从银行存款余额调节表可以看出，华丰纺织股份有限公司20×2年12月31日银行存款的数额双方都为42 500元，从而证明银行存款账面余额35 000元基本属实。可见，资产负债表上的"货币资金"项目中的银行存款数33 500元的真实性程度较差，应加以调整。

复习思考题

1. 为什么说货币资金审计的风险比较高？
2. 试述库存现金盘点的特点和程序。
3. 试述银行存款业务截业测试的方法。
4. 简述货币资金与业务循环的关系。
5. 货币资金审计的目标有哪些？
6. 简述货币资金的关键控制。
7. 简述企业现金支付的范围。
8. 什么是未达账项？如何调节未达账项？
9. 如何进行备用金的控制？
10. 如何进行银行存款的函证？如何实施函证的相关替代程序？简述银行存款与应收账款函证的异同点。
11. 为什么说货币资金循环与其他业务循环审计有着密切关系？
12. 货币资金循环审计的重要性体现在哪些方面？

案例分析题

1. 库存现金审计

审计人员对某公司20×4年12月31日下午下班时出纳员所经管的库存现金进行突击盘点，库存现金日记账账面余额1 860元。盘点结果如下：

(1)盘点库存现金实际1 418.98元，银行核定现金限额为1 000元；

(2)下列单据，已收、付款但未入账。

①废旧包装物处理，收入现金480元；

②职工张某借条一张400元，未经领导批准；

③库存现金的费用凭证三张240元，其中一张80元，领款人未签收，其余2张已签收，系搬运装卸费；

④经领导批准的借据一张，金额200元；

⑤本市甲单位交来12月29日现金支票一张540元，系对方支付购货款。

要求：根据上述资料：

(1)编制"库存现金盘点表"，核实库存现金实有额；

(2)对库存现金收、取、存的合法性提出审计意见。

2. 银行存款的审计

审计人员审查某企业11月份银行存款，月末账面余额为220 000元，开户行对账单的余额为223 506元。查实情况如下：

11月1日，银行存款日记账有收款2 000元(系托收款项)，银行对账单上无记录；

11月2日，对账单上有付款1 000元(系转账支票)，日记账上无记录；

11月7日，对账单有收款85 000元，日记账上无记录；

11月22日，对账单有存款利息266元，日记账为260元(系记账凭证写错)；

11月28日，对账单有付款85 000元，日记账上无记录；

11月29日，日记账有存入转账支票一张4 000元，对账单上无记录；

11月30日，对账单收到托收款5 500元，日记账上无记录；

11月30日，日记账有付出转账支票一张2 000元，对账单上无记录。

要求：

(1)编制银行存款余额调节表，核实企业11月份银行存款月末实有额；

(2)指出存在问题，提出审计意见，并写出调整分录。

3. 审计人员通过对西部物资贸易公司的审计，掌握了该公司出纳员谢玉贪污公款的情况：

(1)西部物资贸易公司出纳员谢玉从公司收发室截取了顾客李鸿升寄给公司的分期付款的3 000元支票，存入了由他负责的公司零用金银行存款户中。然后，在该存款户中以支付劳务费为由，开具了一张以自己为受款人的3 000元的支票，签名后从银行兑取了现金。

(2)在与客户对账时,谢玉将应收账款(李鸿升)账户余额扣减 3 000 元作为对账金额发给李鸿升对账单,表示 3 000 元款项已经收到。

(3)10 天后,谢玉编制了一张会计凭证,将应收账款(李鸿升)账户调整到正确余额,但银行存款账户却比实际高列了 3 000 元。

(4)月底,在编制银行存款余额调节表时,谢玉在调节表上虚增了两笔未达账项,将银行存款余额调节表调平。

要求:根据上述情况,分析该公司内部控制制度中存在哪些重要缺陷?

第十四章　完成审计工作

【教学目的】通过本章教学，使学生：(1)了解和掌握期初余额和关联方交易的审计程序；(2)了解和掌握期后事项和或有事项的审计程序；(3)了解和掌握非货币交易的特点及审计程序；(4)了解和掌握管理层和律师声明书的含义、作用、内容及格式要求。

特殊项目审计是完成审计工作阶段的主要任务。特殊项目通常具有内容特殊、性质敏感、金额较大、情况复杂等特点，因此，在审计实务中往往需要由专业理论知识比较扎实、执业经验比较丰富的审计人员专门实施，并且单独编制相应的审计工作底稿。特殊项目审计一般包括期初余额的审计、关联方交易审计、期后事项和或有事项审计非货币性交易审计以及现金流量表审计等内容。

第一节　期初余额和关联方交易审计

一、期初余额审计

(一)期初余额

期初余额，是指首次接受委托时所审会计期间期初已存在的余额。它反映了前期交易、事项及其会计处理结果。

首次接受委托，是指会计师事务所在被审计单位上期会计报表未经独立审计，或由其他会计师事务所审计的情况下接受的审计委托。

首次委托包括两种情况：一是被审计单位首次接受审计委托，即被审计单位在此之前从未接受过审计委托；二是被审计单位更换注册会计师，即被审计单位的上期会计报表已由其他注册会计师审计，而本期委托注册会计师审计。

(二)对期初余额审计的要求

期初余额是本期会计报表的基础，往往对本期会计报表产生重要影响，因此，需要对期初余额进行审计。但需注意以下三点：

1. 应实施适当程序；
2. 无须专门对期初余额发表审计意见；
3. 应考虑期初余额的审计结论对本期会计报表及审计结论的影响。

(三)期初余额审计范围的确定

确定期初余额审计范围应考虑以下三个因素：

1. 上期结至本期的金额；

2. 上期采用的会计政策；

3. 上期已存在的或有事项及承诺。

(四)期初余额审计的目标

1. 确定期初余额是否正确结转至本期，或已恰当地重新表述；

2. 确定期初余额是否存在对本期会计报表有重大影响的错报或漏报；

3. 确定上期使用的会计政策是否恰当，具有一贯性。

(五)期初余额的审计程序

期初余额审计主要采取以下程序：

1. 审查会计政策运用的恰当性和一贯性

主要审查：

(1)被审计单位上期采用的会计政策是否恰当，本期会计政策与上期是否一致；

(2)被审计单位会计政策的变更是否进行了充分披露。其中，会计政策是指企业进行会计核算和编制会计报表时所采用的具体原则、方法和程序。

2. 确定上期是否经过审计

了解被审计单位上期会计报表是否经过审计，如已经过其他注册会计师审计，则应获取与期初余额相关的审计证据。可以采取两种方式：一是查阅前任注册会计师的工作底稿；二是直接与前任注册会计师联系。此外，审计人员应特别注意带说明段的审计报告中影响本期的事项。

3. 实施进一步的审计程序

在未能获得充分、适当的审计证据或上期未经过审计的情况下，应采取以下审计程序：

(1)向管理层询问有关情况。比如对本期经营有重要影响的事项等。

(2)审查上期的有关资料。

(3)通过本期的审计程序加以证实。在对流动资产和流动负债审计时，一般采用此方法。比如，应收账款的期初余额通常在本期内即可收回，本期收回的事实即是证明期初应收账款存在的适当证据。

(4)追加其他适当的实质性程序。对于存货等无法通过上述审计程序证实的项目，需要采取审查相关的记录等实质性程序。

4. 确定期初余额对本期会计报表及审计意见的影响

(1)期初余额对本期有重大影响，但无法获得充分、适当的审计证据，而被审计单位又拒绝调整的，应发表保留意见或无法表示意见。

(2)期初余额中存在严重影响本期会计报表的错报和漏报，而被审计单位又拒绝调整的，应发表保留意见或否定意见。

(3)在上期的带说明段的审计报告中,相关事项的影响未消除的,应在本期审计报告中适当反映。

二、关联方交易审计

(一)关联方的识别

1.关联方

在企业财务和经营决策中,如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,视其为关联方;如果两方或多方同受一方控制、共同控制或重大影响的,也视其为关联方。

具体而言,关联方包括:

(1)母公司、子公司及受同一母公司控制的子公司;

(2)合营企业;

(3)联营企业;

(4)主要投资个人、关键管理人员及关系密切的家庭成员;

(5)受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业。

2.关联方的识别

(1)通过查阅文件资料识别关联方。审计人员可以:

①查阅以前年度的审计工作底稿;

②查阅股东大会、董事会及其他重要会议记录;

③查阅主要投资者、关键管理人员名单以及合营企业、联营企业名单;

④了解主要投资者、关键管理人员名单;

⑤了解主要投资者、关键管理人员和与其相关的其他单位的关系;

⑥了解主要投资者个人、与关键管理人员关系密切的家庭成员和与其相关的其他单位的关系;

⑦询问其他注册会计师和前任注册会计师;

⑧审核所审会计期间的重大投资业务及资产重组方案;

⑨审核所得税申报资料及报送政府机构、交易所等的其他相关资料。

(2)实施审计程序时发现的关联方。实施审计程序时发现以下交易,应注意是否为关联方:

①与无正常业务关系的单位或个人发生的重大交易;

②价格、利率、租金及付款条件异常的交易;

③与特定顾客或供应商发生的大额交易;

④实质与形式不符的交易;

⑤易货交易;

⑥明显缺乏商业理由的交易；

⑦资产负债表日前后发生的重大交易；

⑧处理方式异常的交易。

(二)关联方交易的识别

1.关联方交易

关联方交易是指在关联方之间发生转移资源、劳务或义务的事项，而不论是否收取价款。典型的关联方交易包括：

(1)购买或销售商品及以外的其他资产；

(2)提供或接受劳务；

(3)代理、租赁；

(4)以现金或实物提供债权性或权益性资金；

(5)担保或抵押；

(6)管理方面的合同、许可证协议；

(7)关键管理人员的报酬；

(8)研究与开发项目转移。

2.关联方交易的识别

(1)查阅股东大会、董事会及其他重要会议记录；

(2)查询管理层有关重大交易的授权情况；

(3)审查被审计单位管理层的声明书；

(4)了解被审计单位与其主要顾客、供应商和债权人、债务人的交易性质与范围；

(5)了解是否存在已经发生但未进行会计处理的交易；

(6)查阅会计记录中数额较大的、异常的及不经常发生的交易或余额，尤其是资产负债表日前后确认的交易；

(7)审阅有关存款、借款的询证函，检查是否存在担保关系。

3.容易出现关联方的情况

(1)缺乏持续经营所必需的资金；

(2)为达到支撑股价、融资等目的而试图保持良好的记录；

(3)过于乐观的盈利预测；

(4)过于依赖单一或较少的产品、客户或交易事项；

(5)生产能力过剩；

(6)发生重大诉讼，尤其是股东与管理层之间发生诉讼；

(7)所在行业技术淘汰风险较高。

(三)关联方交易审计

关联方交易审计的目的在于确定关联方交易是否作了适当的记录和披露。

1.一般程序

(1)询问管理层,了解关联方交易的目的及定价政策;

(2)检查有关发票、协议、合同及其他有关文件;

(3)确定有关易是否已获股东大会、董事会或相关机构及管理人员的批准;

(4)检查会计报表中关联方交易的披露;

(5)核对关联方之间同一时点的账户余额,必要时与对关联方进行审计的注册会计师沟通,核实关联方的某些特殊的、重要的、有代表性的关联方交易;

(6)检查有关抵押、质押物的价格及可转让性。

2.追加审计程序

审查某一重大关联方交易时,审计人员应当考虑追加以下程序:

(1)询证关联方交易的条件及金额;

(2)检查关联方拥有的相关证据;

(3)向中介机构询证或与其讨论关联方交易的相关重要信息;

(4)就重大应收款及担保获取关联方偿债能力的信息。

3.确定关联方交易的披露是否恰当

判断关联方交易是否应该披露,应以交易对企业财务状况和经营成果的影响来确定。

【例】某公司某年度利润表中“利润总额”为 850 万元。其中:“其他业务利润”为 100 万元,“投资收益”为 200 万元,“营业外收入”为 250 万元。在会计报表附注及相关明细表中反映,其他业务利润 100 万元中有 80 万元来自关联企业交付的商标使用费,200 万元投资收益中有 180 万元来自关联企业转让的股权投资收益,250 万元营业外收入中有 150 万元来自用房产向关联企业置换流水生产线的收益。按上述资料,可以发现各项目中关联交易产生的盈利分别占其他业务利润的 80%(80/100)、投资收益的 90%(180/200)、营业外收入的 60%(150/250),合计则占利润总额的 48.24%[(80+180+150)/850]。这反映出该企业利润对关联企业的依赖程度极高。如果通过进一步的定价政策分析,发现上述交易均为非公正交易,属利润操纵行为,那么,就应将这些盈利剔除,应调减利润总额 410 万元。剔除虚增盈利后的结果为其他业务利润 20 万元,投资收益 20 万元,营业外收入 10 万元。

第二节　期后事项和或有事项审计

一、期后事项审计

(一)期后事项

1.含义

期后事项是指资产负债表日至审计报告日发生的,以及审计报告日至会计报表公布日发生的对会计报表产生影响的事项。如图 14-1 所示。

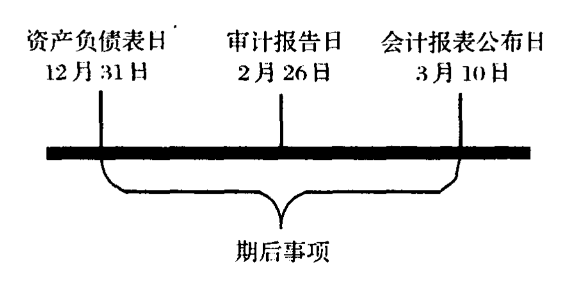


图 14-1 期后事项

会计报表公布日是指被审计单位对外披露已审计会计报表的日期。期后事项很可能改变审计人员对被审计单位会计报表公允性的意见，所以必须对期后事项予以充分关注。

2.期后事项的种类

期后事项分为两种：能为资产负债表日已存在情况提供证据的事项，即资产负债表日后调整事项；不影响会计报表金额，但可能影响会计报表正确理解的事项，即资产负债表日后非调整事项。

两类事项的判别标准：凡是主要情况出现在被审计单位资产负债表日之前的事项，为第一类事项；凡是主要情况发生在被审计单位资产负债表日之后的事项，为第二类事项。两类事项如图 14-2 所示。

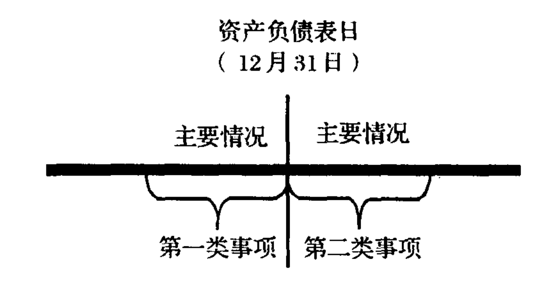


图 14-2 两类期后事项

(1)能为资产负债表日已存在的情况提供证据的事项(第一类事项)。此类事项既为资产负债表账户余额提供信息，也为审计人员核实余额提供补充证据。

①资产负债表日认为能收回的大额应收款项不能收回。资产负债表日被审计单位认为能够收回的大额应收款项，因资产负债表日后债务人破产无法收回。此种情况，审计人员应提请被审计单位增加坏账备抵数额，并调整会计报表科目。

②资产负债表日后判决的赔偿。被审计单位因某种原因被起诉，资产负债表日后，法院判决被审计单位赔偿损失。如赔偿数额很大，应提请被审计单位增加资产负债表的有关负

债科目。

③资产负债表日后不久发现的大批不合格品。被审计单位于资产负债表日后不久，有大批产成品经验收不合格。此种情况，应从存货中扣除。

④资产负债表日后因透支退回的支票。被审计单位于资产负债表日后，因透支而退回的资产负债表日之前签发的支票，如金额很重大，应从资产负债表中予以扣除。

⑤资产负债表日后投资资产的作价高于当期账面价值。在资产负债表日之前，被审计单位把未使用的设备以低于当期账面价值的价格作对外投资处理，而资产负债表日后的投资协议中的作价高于当期账面价值。如数额重大，应调整资产负债表的有关科目。

⑥资产负债表日后的销货退回。被审计单位资产负债表日之前的、已确认为销售收入的销货业务，资产负债表日后发生退回，如数额重大，应调整会计报表的相关科目。

(2)不影响会计报表金额，但可能影响会计报表正确理解的事项(第二类事项)。此类事项不影响资产负债表日的财务状况，但有可能导致对被审计单位财务报表的误解，因此，无须调整会计报表，但需在附注中加披露。

此类事项主要包括：

①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；

②资产负债表日后价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化；

③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；

④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；

⑤资产负债表日后资本公积转增资本；

⑥资产负债表日后发生巨额亏损；

⑦资产负债表日后发生企业合并或处置子公司；

⑧资产负债表日后企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

(二)期后事项审计

1.期后事项的审计目标

(1)确定期后事项的类型和重要性；

(2)确定期后事项的恰当性。

2. 期后事项的审计程序

期后事项的审计可以采取两种程序：

(1)结合对会计报表项目进行的实质性程序进行审计。比如确定本期主营业收入发生额、存货期末余额等。

(2)专为发现所审会计期间必须弄清的事项另行实施的审计程序。此程序是为了获得那些必须并入所审会计期间账户余额、发生额或在附注中说明的有关事项的资料所实施的审计。具体包括：

①向管理层询问。询问的内容包括：或有负债、承诺、公司资产及资本结构的重大变化、

资产负债表日未完全解决的项目的现状、资产负债表日后的异常项目。

②审查资产负债表日后编制的会计记录、内部报表及其他相关的管理报告。

对会计记录,主要审查资产负债表日后的记录和分类账,以确定所有与审计年度相关业务的存在性和内容。

对内部报表和其他相关的管理报告,主要关注审计期间的编制基础是否一致、生产经营结果的重大变化。

③审阅被审计单位管理层关于期后事项的声明或其他陈述。

④审阅被审计单位律师或法律顾问关于期后事项的陈述。

⑤审阅股东大会和管理层在资产负债表日后的会议记录。

⑥审查被审计单位管理层确认期后事项的程序。

3.期后事项对审计报告的影响

(1)对能为资产负债表日已存在的情况提供证据的事项,提请被审计单位调整会计报表。如不调整,审计人员应发表保留意见或否定意见的审计报告。

(2)对不影响会计报表金额,但可能影响对会计报表正确理解的事项,提请被审计单位披露。如不披露,审计人员应发表保留意见或否定意见的审计报告。

4.在审计报告日至会计报表公布日之间发现期后事项

审计人员在审计报告日至会计报表公布日之间,获知可能影响会计报表的期后事项,可能要实施追加审计程序。实施追加审计程序,并作适当处理后,审计报告的日期可以选择以下两种方式:

(1)签署双重报告日期。即保留原定审计报告日,并就该期后事项注明新的审计报告日。

(2)更改审计报告日期。即将原定审计报告日推迟至完成追加审计程序时的审计报告日。

5.在会计报表公布日后发现期后事项

如果在会计报表公布日后获知审计报告日已经存在、但尚未发现的期后事项,应考虑是否需要提请被审计单位修改会计报表。如果被审计单位拒绝修改会计报表,审计人员应当考虑是否修改审计报告。

二、或有事项审计

或有事项是指过去的交易或事项形成的一种状况,其结果须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

(一)或有事项的种类

1.或有损失

或有损失是指由某一特定的经济业务所造成的,将来可能会发生某种意外的情况,因而要求被审计单位负责承担的潜在损失。

形成或有损失的条件：

(1)由目前情况引起的、日后可能发生的支出；

(2)未来支出的金额不确定；

(3)结果将由某些未来事件决定。

2. 或有负债

或有负债是指由某一特定的经济业务造成的，将来可能会发生某种意外情况，并要求被审计单位负责清偿的潜在债务。或有负债分为直接或有负债和间接或有负债。

(1)直接或有负债。直接或有负债是指被审计单位对外直接可能发生的潜在负债。主要包括：

①未决诉讼或未决仲裁；

②未决索赔；

③税务纠纷；

④产品质量保证。

(2)间接或有负债。间接或有负债是指由于第三者的原因可能导致的潜在负债。主要包括：

①商业票据贴现；

②应收账款抵借；

③通融票据背书；

④其他债务担保。

(二)或有事项的审计

尽管或有事项不完全等同于或有负债，但或有负债是或有事项中的重要部分。因此，在此我们主要阐述或有负债审计。

1. 或有事项的审计目标

(1)确定或有事项是否存在；

(2)确定或有事项的确认和计量是否符合规定；

(3)确定或有事项的披露是否恰当。

2. 或有事项的审计程序

(1)询问被审计单位确定、评价与控制或有负债的政策和程序。此程序能够帮助审计人员发现被审计单位忽略的或有负债。

(2)取得被审计单位与银行之间的往业函件，以便查找应收账款抵借、通融票据背书和对其他债务担保。

(3)复核上年和本年的税务机构的结算报告。从报告中发现可能存在的税务纠纷。

(4)分析被审计单位的法律费用。分析被审计单位的法律费用，可能发现被审计单位存在的未决诉讼或未决税款等或有负债。

(5)向被审计单位的法律顾问和律师函证。通过向被审计单位的法律顾问和律师函证，

可以获得或有事项存在的确认证据。

(6)审阅董事会股东大会记录。通过审阅董事会、股东大会记录,可能会发现或有事项存在的线索。

(7)复核现存的审计工作底稿,寻找任何可以说明潜在或有负债的各项资料。

(8)查找被审计单位对未来事项和协议的财务承诺。承诺是指不论利润或整个经济状况发生任何变化,企业均保证在将来某一时间履行一系列固定条件的协议。比如按某一价格出售商品的协议就属于承诺。承诺与或有负债密切相关。审计人员可以通过审阅董事会、股东大会记录和其他重要文献来查找承诺。

【例】台湾某农畜产公司总资产约为 3 500 万美元,主要营业项目为牛、猪等畜牧养殖业。对其 1997 年度的财务报表,注册会计师于 1998 年 3 月 15 日完成外勤审计工作,并预定 3 月 25 日签发无保留意见的审计报告。然而就在审计报告印刷、校稿的过程中,3 月 18 日报纸上刊登头版新闻"台湾某县发现口蹄疫"。据报道,这是台湾 70 年来首次发现的重大疫情,并有扩大之势。

注册会计师分析,该公司存货中除养殖鱼及牧草不受影响外,无论是种牛、种猪、肉牛、肉猪等皆在口蹄疫侵袭之列。计算该项存货总账面价值约占总资产的 40%、流动资产的 73%,属重大事项。

如何证明未受感染?即使未受感染,是不是或有事项?总资产的 40%可能瞬间全数变为损失,其金额高达 1 400 万美元,这项损失是期后事项还是或有损失?如果是期后事项,程度如何,如何在审计报告上表达?若损失严重时,该项损失究竟是否列入非常损益项目?该公司是否有持续经营能力,是否会受质疑?

注册会计师同客户讨论,双方同意增加必要的审计程序并延长审计报告签发日至 4 月 5 日。注册会计师查阅工作底稿,发现该日市场并无重大波动。客户提供其已执行防疫措施的证据,会计师事务所自行出资聘请中兴大学畜牧系教授,以专家身份出具该农场在此防疫措施下可能遭受感染的专家意见。注册会计师与客户反复商讨持续经营的可能性。

经过实施上述程序,注册会计师签发带说明段的无保留意见审计报告。但对有关项目作了下列处理:

(1)期后事项的损失约为 390 万美元,以未实现损失估列并以非常损失项目报道,以有别于经常性的经营成果。

(2)附注中说明仍有或有事项存在,因无积极证据证明已经感染,且公司已经执行一系列有效的防疫措施,根据专家意见此项防疫措施应可防止疫情扩大。

(3)注册会计师的审计报告中间附有说明段,将本事件中的或有事项与期后事项作明确的划分,其中期后事项已估列存货跌价损失若干,列于非常损益项下;或有事项因已作相当的防疫措施,根据专家意见发生感染机会较低。最后双方在满意的情况下,完成审计工作。

第三节 非货币交易审计

一、非货币交易的概念与特点

非货币性交易是指交易双方以非货币性资产进行的交换(包括股权换股权,但不包括企业合并中所涉及的非货币性交易)。这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。

二、非货币交易的审计要求

注册会计师审计非货币性交易,其主要目的在于:确定非货币性交易事项是否存在;确定非货币性交易事项是否合法;确定非货币性交易的会计处理是否正确;确定非货币性交易的披露是否恰当。

三、非货币交易的审计程序

1. 获取并审阅股东大会、董事会和管理层的会议记录等,查明被审计单位在报告期内是否发生非货币性交易事项。

通过取得并审阅股东大会、董事会和管理层的会议记录等,是发现被审计单位在报告期内是否发生非货币性交易事项的重要途径。

2. 取得与非货币性交易相关的协议、合同,审核交易的合法性。对于放弃原有股权以换取新股股权且不属于企业合并的,还应索取并检查政府有关部门的批准文件;对于交易所涉及资产按规定须经审计、评估的,还应索取并检查审计报告,评估报告及评估结果确认文件。

3. 通过查阅与非货币性交易相关的协议、合同等,识别非货币性交易的种类,分析其具体内容。

4. 在检查不同的非货币性交易类型下,换入资产的入账价值和相关的会计处理是否正确。

5. 在非货币性交易中如果发生补价,是否区分下列两种不同情况处理。

(1)支付补价的,以换出资产的账面价值加上补价和应支付的相关税费,作为换入资产的入账价值。

(2)收到补价的,按如下公式确定换入资产的入账价值:

$$\text{换入资产的入账价值}=\text{换出资产账面价值}-\left(\frac{\text{补价}}{\text{换出资产公允价值}}\right)\times\text{换出资产账面价值}+\text{应支付的相关税费}$$

6. 在非货币性交易,如果同时换入多项资产,是否按换入各项资产的公允价值与换入资产公允价值总额的比例,对换出资产的账面价值总额与应支付的相关税费进行分配,以确

定各项换入资产的入账价值。

7. 检查在非货币性交易中,收到补价时损益的确认是否正确。

根据财政部有关规定,对于涉及补价的非货币性交易,收支补价的一方由于在资产交换过程中部分资产的盈利过程已经完成,因此应确认部分收益。在确定实现部分的收益时,按照换出资产账面价值中相当于补价占换出资产公允价值的比例来确定,确定的收益计入当期营业外收入(非货币性交易收益),在考虑与非货币性交易相关的税金及教育费附加的情况下,其计算公式为:

应确认的收益 = 补价 -(补价 ÷ 换出资产公允价值)× 换出资产账面价值 -(补价 ÷ 换出资产公允价值)× 应交的相关税金及教育费附加 =(1 - 换出资产账面价值 ÷ 换出资产公允价值)× 补价 -(补价 ÷ 换出资产公允价值)× 应交的相关税金及教育费附加

8. 审核非货币性交易中发生的相关税金及教育费附加、资产评估费、运杂费等其他费用的会计处理是否恰当。

对于非货币性交易中发生的增值税,应区分交易涉及的非货币性资产是存货还是固定资产,前者应记入"应交税金——应交增值税(进项税额或销项税额)"科目,后者则应记入固定资产价值;对于非货币性交易中发生的除增值税以外的其他税费,以及资产评估费、运杂费等,则应直接计入换入资产的成本。

9. 必要时,对非货币性交易所涉及的重要资产应发函询证。

10. 检查有关非货币性交易的披露是否恰当。

按照《企业会计准则——非货币性交易》的规定,被审计单位如果发生非货币性交易,则应在会计报表附注中披露非货币性交易中换入、换出资产的类别及其金额。

第四节 持续经营审计

持续经营假设是指被审计单位在编制财务报表时,假定其经营活动在可预见的将来会继续下去,不拟也不必终止经营或破产清算,可以在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。持续经营假设是会计确认和计量的四项基本假定之一,对财务报表的编制和审计关系重大。是否以持续经营假设为基础编制财务报表,对会计确认、计量和列报将产生很大影响。

一、管理层的责任和注册会计师的责任

(一)管理层的责任

《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定,"企业应当以持续经营为前提,根据实际发生的交易和事项,按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量,在此基础上编制财务报表。……以持续经营为基础编制的财务报表不再合理

的，企业应当采用其他基础编制财务报表，并在附注中披露这一事实”。因此，管理层应当根据企业会计准则的规定，对持续经营能力做出评估，考虑运用持续经营假设编制财务报表的合理性。如果认为以持续经营假设为基础编制财务报表不再合理时，管理层应当采用其他基础编制，如清算基础。

(二)注册会计师的责任

在执行财务报表审计业务时，注册会计师的责任是考虑管理层运用持续经营假设的适当性和披露的充分性。注册会计师应当按照审计准则的要求，实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，确定可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性，并考虑对审计报告的影响。

财务报表审计的目标，是注册会计师对被审计单位财务报表的合法性和公允性发表意见，注册会计师的审计意见旨在提高财务报表的可信赖程度。因此，未提及持续经营能力存在重大不确定性的审计报告，不应被视为注册会计师对被审计单位能够持续经营做出的保证。

二、计划审计工作与实施风险评估程序

在计划审计工作和实施风险评估程序时，注册会计师应当考虑是否存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况及相关的经营风险，评价管理层对持续经营能力做出的评估，并考虑已识别的事项或情况对重大错报风险评估的影响。

被审计单位在财务、经营以及其他方面存在的某些事项或情况可能导致经营风险，这些事项或情况单独或连同其他事项或情况可能导致对持续经营假设产生重大疑虑。

(一)财务方面

被审计单位在财务方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况主要包括：

1.债务违约，包括无法偿还到期债务、无法偿还即将到期且难以展期的借款以及存在大额的逾期未缴税金。被审计单位若存在上述违约情况，将可能引致债权人的债务清偿诉讼或国家税务机关的强制追缴措施。在此情况下，如果被审计单位无法偿还，有可能导致破产倒闭。

2.无法继续履行重大借款合同中的有关条款。为了保证贷款的安全，银行往往在借款合同中订有诸如流动资金保持量、资本支出的限制等条款。一旦被审计单位无法履行这些条款，银行为保全其债权，就有可能要求被审计单位提前偿还借款，从而导致被审计单位的资金周转出现困难。

3.累计经营性亏损数额巨大。经营性亏损可能是由于被审计单位经营管理不善引起的，也可能是行业整体不景气造成的。巨额亏损意味着被审计单位丧失盈利能力，并导致其持续经营能力存在着重大的不确定性。

4.过度依赖短期借款筹资。在这种情况下，被审计单位长期面临巨大的短期偿债压力，

如果无法及时偿还到期债务，将陷入财务困境。

5.无法获得供应商的正常商业信用。被审计单位无法获得供应商正常商业信用，这意味着无法通过赊购取得生产经营所必需的原材料或其他物资，现金偿付压力巨大。一旦资金短缺，生产经营就有可能中断。

6.难以获得开发必要新产品或进行必要投资所需资金。被审计单位无法获得必需的资金，则没有能力在盈利前景良好的项目上进行投资并获取未来收益。当现有产品失去市场竞争力时，将直接影响到被审计单位的盈利能力，从而对被审计单位的持续经营能力产生重大影响。

7.资不抵债。资不抵债有可能使被审计单位在近期内无法偿还到期债务，从而引发债务危机。

8.现金流量困难。如果被审计单位的营运资金以及经营活动产生的现金流量净额出现负数，这表明被审计单位的现金流量可能不能有效维持正常的生产经营，从而影响被审计单位的盈利能力和偿债能力，降低其在市场竞争中的信用等级，最终可能因资金周转困难而导致破产。

9.大股东长期占用巨额资金。上市公司因大股东占用巨额资金而无力实施能够为公司带来业绩增长的项目，从而使公司盈利能力下降，甚至难以维持正常生产经营。

10.重要子公司无法持续经营且未进行处理。重要子公司通常是母公司的主要业绩来源，对母公司具有重要影响和贡献。重要子公司无法持续经营，这不仅使母公司对其长期股权投资无法收回，而且可能导致母公司的持续经营能力存在重大不确定性。

11.存在大量长期未作处理的不良资产。如果被审计单位存在大量长期未作处理的不良资产，这表明被审计单位资产质量恶化，资产变现能力差，可用于偿债的资产变现净值大幅减少。

12.存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债。如果被审计单位存在巨额对外担保，这意味着被审计单位可能面临重大的债务清偿连带责任或其他偿付责任。一旦这些或有负债转化为实际损失，可能导致被审计单位的持续经营能力存在重大的不确定性。

（二）经营方面

被审计单位在经营方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况主要包括：

1.关键管理人员离职且无人替代。通常，关键管理人员负责管理企业的日常经营活动，在被审计单位中起着重要作用。如果关键管理人员离职且无人替代，则会对被审计单位的经营活动产生重大不利影响，从而使持续经营能力存在重大的不确定性。

2.主导产品不符合国家产业政策。主导产品不符合国家产业政策，意味着被审计单位将停产或转产。例如，某农药生产企业的主导产品为剧毒农药，根据国家禁止、限制部分剧毒农药品种生产和销售的产业政策，企业将面临被强制淘汰的政策风险，从而导致持续经营能力存在重大不确定性。

3.失去主要市场、特许权或主要供应商。如果被审计单位失去主要市场、特许权或主要供应商,表明其在销售、经营和采购方面将面临极大困境,从而影响其持续经营能力。

4.人力资源或重要原材料短缺。一些企业的生产经营高度依赖于科技研发人员、技术熟练工人、重要原材料等,比如软件开发公司从事软件设计的关键人员。如果企业缺乏这些对持续经营具有决定性影响的资源,将可能无法持续经营。

此外,越来越多的企业通过并购来达到快速扩张、提高利润的目的。如果管理层的经营管理方式与规模的快速扩张不相适应,或是对并购企业缺乏管理经验,未实施有效的监控,这很可能使公司整体管理陷入瘫痪,从而导致企业持续经营能力存在重大不确定性。

(三)其他方面

被审计单位在其他方面存在的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况主要包括:

1.严重违反有关法律法规或政策。被审计单位在生产经营过程中如果严重违反有关法律法规或政策,则有可能被有关部门撤销或责令关闭,或被处以较大数额的罚款,这将导致被审计单位无法持续经营或对其持续经营能力产生重大影响。

2.异常原因导致停工、停产。有些企业由于其生产特性,在生产周期的一段时间内出现停工、停产是正常的。但如果企业因异常原因导致停工、停产,可能将影响其持续经营。

3.有关法律法规或政策的变化可能造成重大不利影响。例如,被审计单位的利润和现金流量主要来自于对境外子公司的投资分得的红利。如果子公司所在国家加强了外汇管制,被审计单位能否收到红利存在重大不确定性,可能将影响其持续经营。

4.经营期限即将到期且无意继续经营。在被审计单位营业期限届满后,如果股东不准备继续经营,被审计单位将被清算从而无法持续经营。

5.投资者未履行协议、合同、章程规定的义务,并有可能造成重大不利影响。例如,因外方股东未能按章程规定的期限出资,工商行政管理部门拟撤销对该外商投资企业的批准证书,这将导致其无法持续经营。

6.因自然灾害、战争等不可抗力因素遭受严重损失。不可抗力因素超出了企业可控制和预测的范围,例如战争、恐怖活动等,企业可能因此无法提供必要的产品和服务,从而导致无法持续经营。

此外,企业股东之间产生纠纷、股权转让频繁等情形,可能意味着企业的经营业绩达不到股东的预期,从而导致股东对企业失去信心。在此情况下,企业有可能被清算,持续经营能力存在重大不确定性。

需要说明的是,以上列举的事项或情况并不可能涵盖所有可能导致对被审计单位持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况;同时,也不能认为当存在一项或多项所列举的事项或情况时,就必然导致被审计单位无法持续经营,对此注册会计师应做出职业判断。

注册会计师就可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险的关注应当贯穿于审计工作的始终。事实上,注册会计师可能在实施风险评估程序或进一

步审计程序时，识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。注册会计师对此类事项或情况的考虑应当随着审计工作的开展而不断进行。

注册会计师应当考虑在实施风险评估程序时识别出的事项或情况对重大错报风险评估的影响，及其对进一步审计程序的性质、时间和范围的影响。如果被审计单位存在资不抵债、无法偿还到期债务等事项或情况，这可能表明被审计单位存在因持续经营问题导致的重大错报风险，该项风险是与财务报表整体广泛相关，从而影响多项认定。

三、评价管理层对持续经营能力做出的评估

任何企业都可能面临终止经营的风险，因此，管理层应当定期对其持续经营能力做出分析和判断，确定以持续经营假设为基础编制财务报表的适当性。

管理层对持续经营能力的评估是注册会计师考虑持续经营假设的一个重要组成部分。注册会计师应当评价管理层对持续经营能力做出的评估。

1. 管理层评估涵盖的期间

持续经营假设是指被审计单位在编制财务报表时，假定其经营活动在可预见的将来会继续下去，而可预见的将来通常是指资产负债表日后 12 个月。因此，管理层对持续经营能力的合理评估期间应是自资产负债表日起的下一个会计期间。如果评估期间少于资产负债表日起的 12 个月，注册会计师应当提请管理层将评估期间延伸至 12 个月。

2. 管理层做出评估的过程、依据的假设以及应对计划

在评价管理层做出的评估时，注册会计师应当考虑管理层做出评估的过程、依据的假设以及应对计划。注册会计师应当考虑管理层做出的评估是否已考虑所有相关信息，其中包括注册会计师实施审计程序获取的信息。

管理层的评估过程包括对可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况的识别、对相关事项或情况结果的预测、对拟采取改善措施的考虑和计划以及最终的评估结论。在考虑管理层的评估过程时，注册会计师应当关注管理层是如何识别可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况的，所识别的事项或情况是否完整，是否已经对注册会计师在实施审计程序的过程中发现的所有相关信息进行了充分考虑。

在考虑管理层做出的评估所依据的假设时，注册会计师应当考虑管理层对相关事项或情况结果的预测所依据的假设是否合理，并特别关注具有以下几类特征的假设：(1)对预测性信息具有重大影响的假设；(2)特别敏感的或容易发生变动的假设；(3)与历史趋势不一致的假设。注册会计师应当基于对被审计单位的了解，比较以前年度的预测与实际结果、本期的预测和截至目前的实际结果。如果发现某些因素的影响尚未反映在相关预测中，注册会计师应当与管理层讨论这些因素，必要时，要求管理层对相关预测所依据的假设做出修正。

如果管理层没有对持续经营能力做出初步评估，注册会计师应当与管理层讨论运用持续经营假设的理由，询问是否存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，并提请管理层对持续经营能力做出评估。当然，如果被审计单位具有良好的盈利记录并很容易获

得外部资金支持，管理层可能无须详细分析就能对持续经营能力做出评估。在此情况下，注册会计师通常无须实施详细的审计程序，就可对管理层做出评估的适当性得出结论。

四、超出管理层评估期间的事项或情况

管理层在对持续经营能力做出评估时，通常考虑资产负债表日业已发生的可能导致对持续经营假设产生重大疑虑的事项或情况，以及这些事项或情况在未来 12 个月内的有关信息。但在某些情况下，管理层可能知悉在评估期间以后将会发生的事项或情况，这些事项或情况可能对注册会计师考虑管理层运用持续经营假设编制财务报表的适当性产生重大影响。因此，注册会计师应当询问管理层是否知悉超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险。除实施询问程序外，注册会计师没有责任设计其他审计程序，以测试是否存在超出评估期间的、可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况以及相关经营风险。

客观上，可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况超出评估期间的时间越长，其不确定性就越大。因此，只有当存在充分证据表明超出评估期间的有关事项或情况对被审计单位的持续经营能力具有重大影响时，注册会计师才有必要采取进一步措施。注册会计师可以提请管理层对超出评估期间的有关事项或情况的潜在重大影响做出说明。

五、进一步审计程序

当识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时，注册会计师应当实施下列进一步审计程序：

（一）复核管理层提出的应对计划

注册会计师应当询问管理层的应对计划，包括是否准备变卖资产、借款或债务重组、削减或延缓开支以及获得新的投资等。注册会计师还应当对管理层做出持续经营能力评估后发生的事实或可获得的信息予以考虑。

（二）实施相关审计程序

注册会计师应当实施必要的审计程序，获取充分、适当的审计证据，以判断管理层提出的应对计划是否可行，以及应对计划的结果是否能够改善持续经营能力。注册会计师应当考虑实施的相关审计程序主要包括下列八个方面：

1. 与管理层分析和讨论现金流量预测、盈利预测以及其他相关预测；
2. 与管理层分析和讨论最近的中期财务报表；
3. 复核债券和借款协议条款并确定是否存在违约情况；
4. 阅读股东会会议、董事会会议以及相关委员会会议有关财务困境的记录；
5. 向被审计单位的律师询问是否存在针对被审计单位的诉讼或索赔，并向其询问管理层对诉讼或索赔结果及其财务影响的估计是否合理；

6.确认财务支持协议的存在性、合法性和可行性，并对提供财务支持的关联方或第三方的财务能力做出评价；

7.考虑被审计单位准备如何处理尚未履行的客户订单；

8.复核期后事项并考虑其是否可能改善或影响持续经营能力。

(三)取得管理层声明

根据《中国注册会计师审计准则第1341号——管理层声明》的规定，如果合理预期不存在其他充分、适当的审计证据时，注册会计师应当就对财务报表有重大影响的事项向管理层获取书面声明。

由于管理层就持续经营能力而提出的应对计划和其他缓解措施多系基于假设基础之上，注册会计师在进行评价时，取得的审计证据多为说服性而非结论性的，因此，注册会计师应当向管理层获取有关应对计划的书面声明。

一些特殊的事项或情况可能导致被审计单位发生重大损失，尽管被审计单位当前可能是盈利的，但为避免诸如诉讼事项可能发生的巨额赔偿支出，管理层将会考虑主动寻求破产保护。在这种情况下，获取管理层的声明是非常有必要的。注册会计师可以要求管理层做出如下声明："在资产负债表日起的12个月内，管理层没有申请破产保护的计划。"

六、审计结论与报告

注册会计师应当根据获取的审计证据，确定可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性，并考虑对审计报告的影响。

(一)被审计单位在编制财务报表时运用持续经营假设是适当的

如果认为被审计单位在编制财务报表时运用持续经营假设是适当的，但可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，注册会计师应当考虑：

1.财务报表是否已充分描述导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况，以及管理层针对这些事项或情况提出的应对计划；

2.财务报表是否已清楚指明可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，被审计单位可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

如果财务报表已做出充分披露，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告，并在审计意见段之后增加强调事项段，强调可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性的事实，并提醒财务报表使用者注意财务报表附注中对有关事项的披露。例如：

"我们提醒财务报表使用者关注，如财务报表附注×所述，ABC公司在20×1年发生亏损×万元，在20×1年12月31日，流动负债高于资产总额×万元。ABC公司已在财务报表附注×中充分披露了拟采取的改善措施，但其持续经营能力仍然存在重大不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。本段内容不影响已发表的审计意见。"

在极端情况下，如同时存在多项重大不确定性，注册会计师应当考虑出具无法表示意见

的审计报告，而不是在审计意见段之后增加强调事项段。当被审计单位存在多项可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时，如果注册会计师难以判断财务报表的编制基础是否适合继续采用持续经营假设，应将其视为对注册会计师的审计范围构成重大限制。在这种情况下，如果财务报表已做出充分披露，注册会计师应当考虑出具无法表示意见的审计报告，而不是在意见段之后增加强调事项段。例如：

"(二)导致无法表示意见的事项

ABC公司已连续三个会计年度发生巨额亏损，主要财务指标显示其财务状况严重恶化，巨额逾期债务无法偿还，且存在巨额对外担保。截至审计报告日，ABC公司管理层在其书面评价中表示已开始采取包括债务重组、资产置换在内的多项措施；但由于该项措施正处于实施初期，我们无法获取充分、适当的审计证据以确证其能否有效改善ABC公司的持续经营能力，因此无法判断ABC公司继续按照持续经营假设编制20×1年度财务报表是否适当。

(三)审计意见

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，我们无法对ABC公司财务报表发表意见。"

如果财务报表未能做出充分披露，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。审计报告应当具体提及可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性的事实，并指明财务报表未对该事实做出披露。例如：

"三、导致保留意见的事项

ABC公司的借款合同已经到期，按照合同规定，应于20×2年3月20日偿还借款×××万元。截至审计报告日，ABC公司尚未偿还该笔借款，也未获得该笔借款的展期协议或取得新的借款。这一情况表明ABC公司的持续经营能力存在重大不确定性，可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。ABC公司20×1年度财务报表未充分披露上述情况。

四、审计意见

我们认为，除了前段所述事项的重大影响外，ABC公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的经营成果和现金流量。"

(二)被审计单位将不能持续经营，但财务报表仍然按持续经营假设编制

如果判断被审计单位将不能持续经营，但财务报表仍然按照持续经营假设编制，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。例如：

"三、导致否定意见的事项

ABC公司已连续三个会计年度发生巨额亏损，主要财务指标显示其财务状况严重恶化，巨额逾期债务无法偿还，且存在巨额对外担保。截至审计报告日，无任何证据表明ABC公司采取的各项措施能够有效改善公司的财务和经营状况。根据我们的判断，ABC公司不

具有持续经营能力。因此,ABC 公司继续按照持续经营假设编制 20×1 年度财务报表是不适当的。

四、审计意见

我们认为,由于受到前段所述事项的重大影响,ABC 公司财务报表没有按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制,未能在所有重大方面公允反映 ABC 公司 20×1 年 12 月 31 日的财务状况以及 20×1 年度的经营成果和现金流量。"

(三)被审计单位将不能持续经营,以其他基础编制财务报表

《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》规定:"以持续经营为基础编制财务报表不再合理的,企业应当采用其他基础编制财务报表,并在附注中披露这一事实。"因此,如果管理层认为持续经营假设作为财务报表的编制基础不再合理时,可以选用其他基础编制财务报表。

如果管理层认为编制财务报表时运用持续经营假设不再适当,选用了其他基础编制财务报表。在这种情况下,注册会计师应当实施补充的审计程序。如果认为管理层选用的其他编制基础是适当的,且财务报表已做出充分披露,注册会计师可以出具无保留意见的审计报告,并考虑在审计意见段之后增加强调事项段,提醒财务报表使用者关注管理层选用的其他编制基础。

(四)管理层拒绝对持续经营能力做出评估或评估期间未能涵盖自资产负债表日起的 12 个月

对持续经营能力做出适当评估是管理层的责任。当存在以下情况时,注册会计师应当提请管理层对持续经营能力做出评估或将评估期间延伸至自资产负债表日起的 12 个月:

1. 管理层没有对持续经营能力做出评估;

2. 管理层未就超出评估期间的事项或情况对持续经营能力的影响做出评估;

3. 管理层评估持续经营能力涵盖的期间少于自资产负债表日起的 12 个月。

如果管理层拒绝注册会计师的要求,注册会计师应评价在管理层拒绝评估或延伸评估期间的情况下所取得的审计证据的充分性和适当性,判断审计范围受到限制的程度,并考虑出具审计报告的意见类型。例如:

"二、导致无法表示意见的事项

ABC 公司已连续两年亏损,巨额逾期债务无法偿还,管理层拒绝对公司的持续经营能力做出书面评价,且我们也无法通过其他程序就管理层运用持续经营假设编制财务报表的合理性获取充分、适当的审计证据。

三、审计意见

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛,我们无法对 ABC 公司财务报表发表意见。"

第五节　现金流量表审计

编制现金流量表的目的是为财务报表使用者提供企业一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息，以便于报表使用者了解和评价企业获得现金和现金等价物的能力，并据以预测企业未来现金流量，从而对企业整体财务状况做出客观评价。

一、现金流量表审计的目的

注册会计师审计现金流量表的目的主要在于：确定现金流量表的内容、性质和数额是否正确、合理、完整；确定现金流量表有关项目数额与其他报表及附注的勾稽关系是否正确；确定现金流量表各项目的披露是否恰当。

二、现金流量表审计程序

基于上述审计目标，注册会计师对现金流量表的审计程序主要包括：

1. 获取编制现金流量表的基础资料。

(1)复核加计是否正确；

(2)将基础资料中的有关数据和财务报表及附注、账册凭证、辅助账簿、审计工作底稿等核对相符，并进行详细分析，检查数额是否正整、完整，现金流量分类是否合理；

(3)根据审计调整分录，对基础资料的有关数额作相应调整。

2. 检查对现金及等价物的界定是否符合规定，界定范围在前后会计期间是否保持一致。

这里的现金是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款，包括现金、可以随时用于支付的银行存款和其他货币资金。这里的现金等价物是指企业持有的期限短(一般是指从购买日起 3 个月内到期)、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

3. 检查现金流量表编制方法。

(1)了解现金流量表编制方法。如果被审计单位未利用计算机程序编制现金流量表，应查明其是否专门为编制现金流量表设置辅助账簿记录，并取得现金流量表编制底稿；如果被审计单位利用计算机程序编制现金流量表，应对其计算机程序进行了解分析，必要时可聘请专家协助工作。

(2)检查合并现金流量表编制方法，关注集团内部往来及购销业务是否已作抵销。对本期存在收购子公司或部门以及出售公司或部门情况的，检查是否已作正确处理。

(3)关注现金流量表编制过程中，对有关特殊事项的处理是否正确，如：以净资产或非货币性资产对外投资；收购其他公司时，权益性投资所支付的现金是否已扣除被收购公司被收购日的现金；处置子公司时，处置投资所收到的现金是否已扣除被处置子公司被处置日的现金；以承担债务形式购置资产；融资租人固定资产；发行一年内到期的可转换公司债券；债务

重组；非货币性交易；新设改制公司年度及股份公司上市年度现金流量表的特殊处理；金融保险等特殊行业现金流量表的编制。

4.对现金流量表进行分析性复核，并检查：

(1)主表与补充资料之“现金及现金等价物净增加额”是否一致；

(2)主表与补充资料之“经营活动产生的现金流量净额”的勾稽关系是否合理；

(3)补充资料之货币资金期末、期初余额与资产负债表的勾稽关系是否合理；

(4)现金流量表有关数据与审计后财务报表及附注的勾稽关系是否合理；

(5)是否存在金额异常的现金流量表项目，并作追查调整。如：

①若以净额为基础分析经营性其他应收款、其他应付款时，其本期增减变动金额是否已正确列人“收到的其他与经营活动有关的现金”或“支付的其他与经营活动有关的现金”。

②是否出现金额异常的项目，如“支付的其他与经营活动有关的现金”金额大大低于本期管理费用和营业费用的合计数。

③是否存在某项现金流量未发生，而现金流量表对应项目却有发生额的情形，或某项现金流量有发生额，而现金流量表对应项目却无发生额的情形。

④比较个别现金流量表和合并现金流量表相同项目金额，分析是否存在异常。

5.检查现金流量表补充资料中不涉及现金收支的投资和筹资活动各项目金额是否正确、合理、完整。

6.检查现金流量表各项目的披露是否恰当。

应当注意，按照《企业会计准则》的规定，对于不涉及当期现金收支，但影响企业财务状况或可能在未来影响企业现金流量的重大投资、筹资活动，也应在财务报表附注中加以说明，如企业以承担债务形式购置资产等。

第六节　管理层和律师的声明书

注册会计师在出具审计报告前，应向被审计单位索取管理层声明书，以明确会计责任与审计责任；向被审计单位的律师取得律师声明书，以了解期后事项和或有事项。

一、管理层声明书

(一)含义

注册会计师在出具审计报告前，应向被审计单位管理层索取由被审计单位的高层管理人员(一般是总经理和财务总监)签名的声明书，以明确会计责任与审计责任。被审计单位管理层声明书是被审计单位管理层在审计期间向注册会计师提供的各种重要口头声明的书面陈述，是重要的审计证据。

(二)作用

(1)提醒被审计单位管理层的会计责任。被审计单位管理层应对其会计报表的编制和提供给注册会计师的有关资料的真实性、合法性和完整性负责,并在声明书中做出陈述。

(2)保护注册会计师。被审计单位管理层声明书把管理人员对各方面审计问题的回答以书面方式记录下来,当被审计单位和注册会计师发生意见分歧和法律诉讼时,可作为书面证据。

(3)印证已查得的资料。

(三)管理层声明书的内容与格式

1.被审计单位管理层声明书应包括的基本要素

(1)标题。××公司管理层声明书。

(2)收件人。为接受委托的会计师事务所及签署审计报告的注册会计师。

(3)声明内容。根据注册会计师要求声明的内容,列出各项声明。

(4)签章。由被审计单位及其会计机构负责人签署,并加盖被审计单位公章。

(5)日期。被审计单位管理层声明书的日期应与审计报告的日期一致,以确保其具有与期后事项和或有事项审计有关的声明,及防止日期不一致而可能发生的误解。

2.被审计单位管理层声明书的内容

被审计单位管理层声明书通常应包括以下内容:

(1)已按会计准则的要求编制会计报表,会计报表的真实性、合法性、完整性由管理层负责;

(2)财务会计资料已全部提供给注册会计师检查;

(3)股东大会及董事会(或其他高层领导会议)的会议记录已全部提供给注册会计师查阅;

(4)被审计期间的所有交易事项均已入账;

(5)关联方交易的有关资料已提交注册会计师检查;

(6)期后事项和或有事项均已向注册会计师提供,重大的期后事项和或有事项均已在会计报表中作相应的调整和披露;

(7)对注册会计师在审计过程中提出的所有重大调整事项已作调整;

(8)无违法、违纪、舞弊现象;

(9)无蓄意歪曲或虚饰会计报表各项目的金额或分类的情况;

(10)无重大的不确定事项;

(11)其他需作声明的事项。

被审计单位管理层声明书是一项非独立来源的书面说明,因此,不能将它视为十分可靠的证据。

(四)管理层声明书范例

××公司管理层声明书

××会计师事务所×××、×××注册会计师：

本公司已委托贵所对本公司××××年度的会计报表进行审计，并出具审计报告，为了表示对贵所工作的理解、支持和充分合作，兹就有关情况声明如下：

1.本公司已按照《企业会计准则》和《企业会计制度》的要求编制××××年度会计报表，这些会计报表的编制基础与上年度保持一致，本公司管理层对报表的真实性、合法性和完整性承担责任。

2.本公司已提供全部财产及会计记录，股东大会、董事会会议记录以及有关的资料。

3.本公司已提供全部关联方清单、关联方交易清单及有关资料，对重大关联交易事项均已作披露。

4.本公司提供的会计报表没有重大错报和漏报，所有重大的经济业务与会计事项均已按规定入账。

5.本公司所有财务承诺、或有事项、期后事项业已全部提供，并已在会计报表或其附注中调整或披露。

6.本公司确信：

(1)没有任何重大未预计的负债。

(2)没有任何未预计或未披露的可能诉讼赔偿、背书、承兑、保证等或有事项。

(3)没有任何违反国家法律、法规而需要调整或披露的事项。

(4)在内部控制中发挥重要作用，或对会计报表有重大影响的管理人员或其他人员，没有舞弊行为。

(5)没有接到主管机关通知调整或改进会计报表的事情。

7.本公司各项资产完全属实，并按规定提取了必要的资产减值准备。

8.本公司对拥有的全部资产享有充分的所有权，以资产提供担保的情况已全部披露。

9.本公司严格遵守了合同规定的条款，不存在因未履行合同而对会计报表产生重大影响的事情。

10.本公司编制会计报表所依据的持续经营假设是合理的，没有进行清算或大幅度缩减经营规模的计划或打算。

11.就审计报告日至会计报表日之间影响会计报表或附注的期后事项，本公司承诺在会计报表公布日之前及时告知。

××公司　　　　(盖章)
公司负责人　　　(签章)
会计机构负责人　(签章)
年　月　日

(五)审计意见与管理层声明书

如果被审计单位管理层拒绝准备声明书并拒绝签名，注册会计师就应考虑签发保留或无法表示意见的审计报表。

二、律师声明书

(一)含义

律师声明书是指被审计单位律师对审计人员函证问题的答复和说明。

审计人员审查期后事项和或有事项时，通常要向被审计单位的法律顾问或律师进行函证，以获取期后事项和或有事项等的确认证据。

（二）内容与格式

律师声明书所用的格式和措辞并没有定式，其内容应包括被审计单位叙述和评价与该律师业务有关的情况。律师的责任在于声明被审计单位对有关期后事项和或有事项等的叙述是完整的（或指明其疏漏），并对被审计单位就有关期后事项和或有事项等情况的的说明做出评价。

（三）律师询证函与律师复函的范例

律师询证函

________律师询证函

________律师事务所

________律师台鉴：

本公司已聘请××会计师事务所对公司　年　月　日（以下简称资产负债表日）的资产负债表以及截至资产负债表日的该年度利润及利润分配表和现金流量表进行审计。为配合该项审计，谨请贵律师基于受理本公司委托的工作（诸如常年法律顾问、专项咨询和诉讼代理等），提供下述资料，并函告××会计师事务所：

一、请说明存在于资产负债表日并且自该日起至本函回复日止，本公司委托贵律师代理进行的任何未决诉讼。该说明中谨请包含以下内容：

1.案件的简要事实经过与目前的发展进程；

2.在可能范围内，贵律师对于本公司管理层就上述案件所持看法及处理计划（如庭外和解设想）的了解，及对可能发生的结果的意见；

3.在可能范围内，贵律师对可能发生的损失或收益的可能性及金额的估计。

二、请说明存在于资产负债表日并且自该日起至本函回复日止，本公司曾向贵律师咨询的其他诸如未决诉讼、追索债权、被追索债务以及政府有关部门对本公司进行的调查等可能涉及本公司法律责任的事件。

三、请说明截至资产负债表日，本公司与贵律师事务所服务费的结算情况（如有可能，请依服务项目区分）。

四、若无上述一、二事项，为节省您的宝贵时间，烦请填写本函背面《律师询证函复函》并签章后，按以下地址，寄往××会计师事务所（地址：××市××路××号　邮编：××××××）。

谢谢合作！

××公司（盖章）

公司负责人（签章）

年　　月　　日

律师询证函复函

××会计师事务所：

本律师于________期间，除向________公司提供一般性法律咨询服务，并未有接受委托，代理进行或咨询如前述一、二项所述之事宜。

另截至　　年　　月　　日，该公司

☐未积欠本律师事务所任何律师服务费。
☐尚有本律师事务所的律师服务费计人民币＿＿＿＿＿＿＿＿元，未予付清。

＿＿＿＿＿＿＿律师事务
律师：＿＿＿＿＿＿＿（签章）
年　　月　　日

（四）审计意见与律师声明书

律师声明书的内容会直接影响注册会计师发表审计意见的类型，但其本身不足以对注册会计师形成审计意见提供基本理由。

如果律师声明书表明或暗示律师拒绝提供信息，或是隐瞒信息，或是对被审计单位叙述的情况不加修正，审计人员一般应认为审计范围受到限制，就应出具保留意见或无法表示意见的审计报告。

复习思考题

1. 简述期初余额审计的目标、范围和审计程序。
2. 什么是关联方？如何识别关联方？
3. 简述关联方交易的审计程序及其具体内容。
4. 什么是期后事项？审计人员在对企业会计报表进行审计时，如何对期后事项承担责任？
5. 简述期后事项对审计报告的影响。
6. 什么是或有事项？简述或有事项特殊的审计程序。
7. 简述管理层声明书的性质、内容及其对审计工作的影响。
8. 简述律师声明书的性质、内容及其对审计工作的影响。
9. 期初余额审计与利用专家工作有什么关系？
10. 什么是非货币性交易？如何进行非货币性交易的审计？

案例分析题

1. 注册会计师肖勇审计黄河公司的固定资产时，经询问有关人员获悉该公司有一账面原值为500万元的办公楼为甲企业提供了贷款担保，甲企业由于这项担保，从银行获取贷款400万元。为进一步查证，肖勇通过检查黄河公司董事会会议纪要、担保合同及其相关的文书，了解到甲企业是黄河公司董事长儿子开办的。肖勇认为这一事项属于黄河公司没有提供的关联交易（肖勇在关注关联方及其交易时，已获取了黄河公司提供的关联方清单，清单中没有包括甲企业），应提请黄河公司在会计报表附注中给予充分的披露。

请问：

(1)对关联方关系及其交易的审计程序是什么?

(2)当注册会计师实施以上程序证实关联方及其交易存在和被审计单位披露情况后,应怎样考虑?

2. 王军注册会计师审计黄河公司1999年度会计报表,于20×0年2月20日完成外勤审计工作。注册会计师了解到该公司于20×0年2月25日发生火灾,遭受重大损失,注册会计师于20×0年2月28日完成了对火灾损失的追加审计程序,并于20×0年3月1日完成审计报告并送达黄河公司,黄河公司于20×0年3月5日公布其上年度会计报表。

要求:

(1)假定黄河公司20×0年2月25日没有发生火灾,简述会计师对该公司截止20×0年3月5日的不同时期后事项的责任。

(2)根据上述情况,注册会计师确定审计报告日期的方法有哪能些? 所承担的责任有何不同?

3. 注册会计师李立审计黄河公司20×0年会计报表,审计报告日为20×1年3月15日,会计报表公布日为3月20日。黄河公司在资产负债表日后有如下事项:

(1)黄河公司应收C公司一笔金额较大的货款,在20×0年12月31日,C公司经营状况良好,并无显示财务困难的迹象。但在20×1年3月10日,C公司发生火灾,无力偿还黄河公司的货款。

(2)黄河公司在20×0年5月由于未能履行供货合同,致使D公司遭受3000万元损失,D公司已在20×0年10月通过法律途径索赔。20×1年3月16日,经法院一审判诀,黄河公司需要赔偿D公司经济损失3 000万元,黄河公司决定不再上诉。

(3)黄河公司内部审计人员于3月21日发现20×0年度已审计会计报表存在100万元的重大错报,并向公司最高管理层作了汇报。

(4)黄河公司于3月25日公布的其他信息与已审计会计报表的相关信息存在重大不一致。

要求:

(1)假定注册会计师李立在20×1年3月11日获知C公司发生火灾,并于当日实施了必要审计程序后,应当提请黄河公司如何处理?

(2)假定注册会计师在20×1年3月17日获知黄河公司需要赔偿D公司经济损失后,于3月18日实施了追加审计程序,并已作适当处理,请简要说明注册会计师可选择哪两种方式确定审计报告日期? 并写出两种方式下确定的审计报告日期。

(3)假定李力注册会计师在20×1年3月22日获知黄河公司已审计会计报表中存在着100万元的重大错报,如不改正,将影响会计报表使用者的判断,注册会计师应当采取何种最适当的补救措施?

(4)假定注册会计师在20×1年3月25日查阅黄河公司年度报告时发现,该公司公布的其他信息与已审计会计报表的相关信息存在重大不一致。经认定,其他信息对事实有重

大错报，且黄河公司同意修改，注册会计师应当采取什么措施？

4. 注册会计师李豪在审计黄河公司20×4年度财务报表，发现该公司20×3年11月3日为A单位担保贷款2 000万元，由于A公司经营状况不佳连年亏损不能按期归还，被B银行于20×4年4月起诉，要求黄河股份有限公司承担担保连带责任。经法院审理于20×5年2月25日判决，由黄河股份有限公司负责偿还1200万元，此款预计收回的可能性甚小。

注册会计师李豪审计黄河公司2004年度的会计报表，发现3月20日至11月3日该公司利用闲置资金购买股票B、C和E，准备随时卖出，通过实施必要的审计程序，已经证实黄河公司报表中反映的“短期投资”为6 000万元。自20×5年2月8日，股市大幅度下跌，如果黄河公司在3月8日将短期投资的股票出售，将导致420万元的投资损失。

请问：针对上述期后事项，注册会计师分别该如何处理？

第十五章　审计报告

【教学目的】审计报告是审计人员根据审计准则的要求，在实施审计工作的基础上对被审计对象发表审计意见的书面文件。通过本章教学，使学生：(1)了解审计报告的作用和种类；(2)了解和掌握短式审计报告的内容与格式；(3)了解和掌握审计意见的基本类型；(4)了解和掌握出具各种审计意见的条件。

审计人员在按照业务循环完成会计报表项目的审计测试和一些特殊项目的审计工作后，应汇总审计测试结果，进行更具综合性的审计工作，并在此基础上，进一步评价审计结果。在与客户沟通以后，确定应出具审计报告的意见类型和措辞，编制并致送审计报告，完成终结审计工作。

第一节　审计报告概述

一、审计报告的含义

审计报告是审计工作的最终成果。它是审计人员在实施了必要的审计程序后出具的，对审计对象发表审计意见的书面文件。我国审计准则规定，审计报告是指注册会计师根据中国注册会计师审计准则的规定，在实施审计工作的基础上对被审计单位财务报表发表审计意见的书面文件。

审计报告具有法定证明效力。

因此，审计报告是注册会计师在完成审计工作后向委托人提交的最终产品，具有以下特征：

1. 注册会计师应当按照中国注册会计师审计准则的规定执行审计工作；
2. 注册会计师在实施审计工作的基础上才能出具审计报告；
3. 注册会计师通过对财务报表发表意见履行业务约定书约定的责任；
4. 注册会计师应当以书面形式出具报告。

二、审计报告的作用

(一)证明作用

审计报告是审计工作的浓缩和精炼，反映了审计工作的基本情况和工作成果。审计报

告可以表明审计工作的质量,并证明审计人员审计责任的履行情况。

(二)鉴证作用

审计人员签发的审计报告是其以独立的第三者身份发表的审计意见,具有鉴证作用。这种鉴证作用得到了政府及各部门和社会各界的普遍认可。

(三)保护作用

审计人员通过出具不同类型意见的审计报告,表明会计信息风险程度。债权人、股东、其他企业利害关系人等会计报表的使用者,可以据此提高或降低对会计报表的信赖程度,从而在一定程度上保护他们的合法权益。

三、审计报告的种类、内容与格式

(一)审计报告的种类

审计报告有以下三种分类方法:按审计报告的性质分类、按审计报告的使用目的分类和按审计报告的详略程度分类。

1. 按审计报告的性质分类

按审计报告的性质,可以将审计报告分为:

(1)标准审计报告。标准审计报告是指包括标准措辞的引言段、范围段和意见段的无保留意见的审计报告。它不附加任何说明段、强调事项段或修正性用语。

(2)非标准审计报告。非标准审计报告是指除标准审计报告以外的其他审计报告,包括非标准无保留意见的审计报告和非无保留意见的审计报告。非无保留意见的审计报告包括保留意见的审计报告、否定意见的审计报告和无法表示意见的审计报告。

2. 按审计报告使用目的分类

按照审计报告使用的目的,可以将审计报告分为:

(1)公布目的审计报告。一般是指用于对企业股东、投资者、债权人等非特定利益关系人公布的附送会计报表的审计报告。

(2)非公布目的的审计报告。一般是指用于经营管理、合并或业务转让、融通资金等特定目的而实施的审计报告。这类审计报告是分发给特定使用者的,如经营者、合并或业务转让的关系人、提供信用的金融机构等。

3. 按审计报告的详略程度分类

按审计报告的详略程度,可以将审计报告分为:

(1) 长式审计报告,也称详式审计报告。在这类审计报告中,要对被审计单位的重要情况和重要事项加以说明、分析,并做出结论或提出建议。

(2)短式审计报告,也称简式审计报告。在这类审计报告中,只简要说明审计范围、审计依据、审计责任和审计程序,并表明审计意见。它所反映的内容是非特定多数的利害关系人共同认为的必要审计事项。

短式审计报告主要用于对外公布的会计报表的审计。短式审计报告采用标准的格式。

上市公司的年度会计报表审计报告就是典型的短式审计报告。

(二)审计报告的内容和格式

审计报告的结构和内容,尽管因不同国家、地区以及不同种类的审计而存在差异。但审计报告的基本结构和内容是相同的,特别是公布目的的短式审计报告。在此,以民间审计出具的短式审计报告为例,阐述审计报告的内容和格式。短式审计报告的基本内容与格式如下:

1.标题

审计报告的标题应统一规范为“审计报告”。

2.收件人

审计报告的收件人是指审计业务的委托人(全称),如:“××股份有限公司全体股东”、“××有限公司董事会”等。

3.引言段

(1)已审计会计报表的名称、反映的日期或期间;

(2) 财务报表附注。

4.管理层对财务报表的责任段

(1)设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制,以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报;

(2)选择和运用恰当的会计政策;

(3)作出合理的会计估计。

5.注册会计师的责任段

(1)注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对财务报表发表审计意见。注册会计师按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求注册会计师遵守职业道德规范,计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

(2)审计工作涉及实施审计程序,以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断,包括对由于舞弊或错误的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时,注册会计师考虑与财务报表编制相关的内部控制,以设计恰当的审计程序,但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性。

(3)注册会计师相信已获取的审计证据是充分、适当的,为其发表审计意见提供了基础。

6.审计意见段

(1)财务报表是否按照适用的企业会计准则和相关会计制度的规定编制。

注册会计师在评价合法性时,应当考虑下列内容:

①选择和运用的会计政策是否符合适用的会计准则和相关会计制度,并适合被审计单位的具体情况;

②管理层作出的会计估计是否合理;

③财务报表反映的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性;

④财务报表是否作出充分披露,使财务报表使用者能够理解重大交易和实相对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

(2)财务报表是否在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

注册会计师在评价公允性时,应当考虑下列内容:

①管理层调整后的财务报表,是否与注册会计师对被审计单位及其环境的了解一致;

②财务报表的列报、结构和内容是否合理;

③财务报表是否真实地反映了交易和事项的经济实质。

7.注册会计师的签名和盖章

8.会计师事务所的名称、地址及盖章

9.报告日期

审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据,并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

四、审计报告的编制

审计报告编制的主要工作如图 15-1 所示。

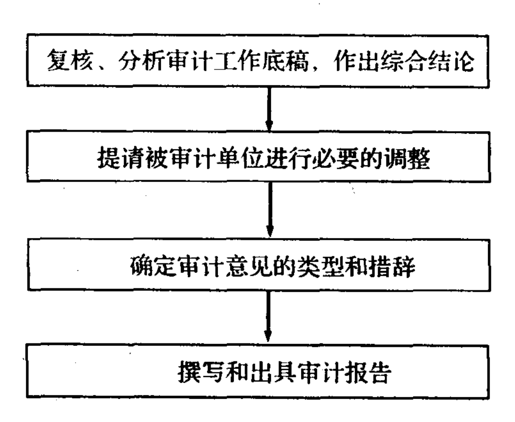


图 15-1 审计报告编制的主要工作

1.复核、分析审计工作底稿,做出综合结论

审计项目负责人在对审计工作底稿进行复核、分析的基础上做出综合结论,并以书面形式加以记录。

2.提请被审计单位进行必要的调整

审计人员对在审计过程中发现的重要的需要调整的事项,需提请被审计单位进行调整,并以调整后的会计报表作为审计报告的附件。

3.确定审计意见的类型和措辞

审计人员应根据被审计单位对调整事项的调整情况,以及审计的具体情况确定采取哪种审计意见。对于非标准审计意见,还应考虑如何措辞。

4.撰写和出具审计报告

在实施以上工作的基础上,由审计项目负责人撰写审计报告。审计报告经会计师事务所的业务负责人复核并修改后,由注册会计师和会计师事务所签章后,送委托人。

第二节　审计报告的基本类型

一、审计报告的类型

此处仅介绍短式审计报告的类型。短式审计报告按审计意见的形式分为四种类型,其具体形式如图15-2所示。

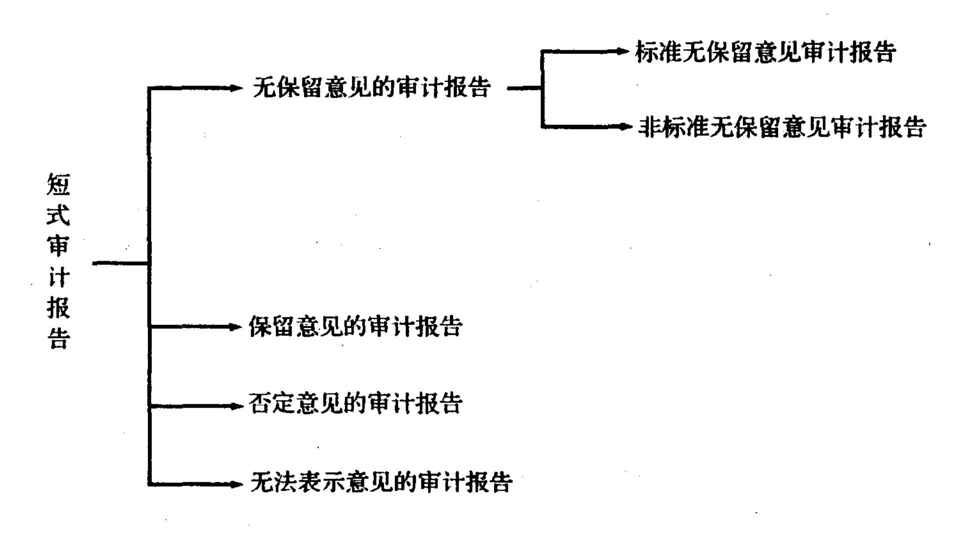


图15-2　短式审计报告的类型

二、标准无保留意见审计报告

无保留意见是指注册会计师对被审计单位的会计报表整体上的公允性持肯定态度。无保留意见是审计人员和客户双方最希望的,也是实际中数量最多的意见类型。

(一)出具标准无保留意见的审计报告的条件

当同时满足下列条件时,注册会计师应当出具标准无保留意见的审计报告:

(1)注册会计师已经按照中国注册会计师审计准则的要求执行审计业务,且未受任何限制和阻碍。

(2)被审计单位会计报表按照国家颁布的《企业会计准则》和《企业会计制度》的规定,在所有重大方面公允地反映了被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。

(3)不存在应当调整或披露而被审计单位未予调整或披露的重要事项。

(二)标准无保留意见的审计报告范例

审计报告

ABC公司全体股东:

我们审计了后附的ABC公司20×6年12月31日的资产负债表以及20×6年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定,编制财务报表是ABC公司管理层的责任。这种责任包括:①设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制,以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报;②选择和运用恰当的会计政策;③作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范,计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序,以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断,包括对由于舞弊或错误的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时,我们考虑与财务报表编制相关的内部控制,以设计恰当的审计程序,但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性。

我们相信获取的审计证据是充分、适当的,为发表审计意见提供了基础。

三、审计意见

我们认为,ABC公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制,在所有重大方面公允地反映了ABC公司20×6年12月31日的财务状况以及20×6年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(盖章)　　　　中国注册会计师:×××(签名并盖章)

地址:×××　　　　中国注册会计师:×××(签名并盖章)

20×7年×月×日

需要注意以下几个关键词语:

“我们认为”一词表明注册会计师提出的意见,不是一种保险或保证。

“在所有重大方面”表明审计只限于财务报表的重要信息。

三、非标准无保留意见的审计报告

非标准无保留意见的审计报告也是属于无保留意见类型的审计报告。但它同标准无保留意见审计报告的区别在于:注册会计师认为有必要对重要事项加以说明,因而在无保留意见段后增加说明段。

(一)出具非标准无保留意见审计报告的条件

1.强调事项应当同时满足的条件

(1)可能对财务报表产生重大影响,但被审计单位进行了恰当的会计处理,且在财务报表中做了充分披露。

(2)不影响注册会计师发表的审计意见。

2.增加强调事项段的情形

(1)对持续经营能力产生重大疑虑。当存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况、但不影响已发表的审计意见时,注册会计师应当在审计意见段后增加强调事项段对此予以强调。

如果认为被审计单位编制会计报表所依据的持续经营假设是合理的,但存在可能导致对其持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况,被审计单位在会计报表中进行了适当披露,注册会计师应当出具无保留意见的审计报告,并在意见段之后增加说明段,描述导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况以及管理层拟采取的改善措施。

(2)重大不确定事项。当存在可能对财务报表产生重大影响的不确定事项(持续经营问题除外),但不影响已发表的审计意见时,注册会计师应当考虑在审计意见段后增加强调事项段,对此予以强调。

不确定事项是指其结果依赖于未来行动或事项,不受被审计单位的直接控制,但可能影响财务报表的事项。例如,被审计单位受到其他单位起诉,指控其侵犯专利权,要求其停止侵权行为并赔偿造成的损失,法院已经受理但尚未审理。

3.其他审计准则规定增加强调事项段的情形

除上述两种情形以及其他审计准则规定的增加强调事项段的情形外,注册会计师不应在审计报告的意见段之后增加强调事项段或任何解释性段落,以免财务报表使用者产生误解。

(二)非标准无保留意见的审计报告范例

1.存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况

审计报告

ABC公司全体股东:

我们审计了后附的ABC公司20×6年12月31日的资产负债表以及20×6年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定，编制财务报表是ABC公司管理层的责任。这种责任包括：①设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；②选择和运用恰当的会计政策；③作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性。

我们相信获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、审计意见

我们认为，ABC公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允地反映了ABC公司20×6年12月31日的财务状况以及20×6年度的经营成果和现金流量。

四、强调事项

我们提醒财务报表使用人关注，如会计报表附注X所述，ABC公司营运资金出现负数，且累计经营性亏损数额巨大，虽然ABC公司已经披露了拟采取的改善措施，但我们仍然对ABC公司的持续经营能力存在重大疑虑。本段内容并不影响已发表的审计意见类型。

××会计师事务所(盖章)　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

地址：×××　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

20×7年×月×日

2.存在可能对会计报表产生重大影响的或有负债

审计报告

ABC公司全体股东：

我们审计了后附的ABC公司20×6年12月31日的资产负债表以及20×6年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定，编制财务报表是ABC公司管理层的责任。这种责任包括：①设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；②选择和运用恰当的会计政策；③作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序,以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断,包括对由于舞弊或错误的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时,我们考虑与财务报表编制相关的内部控制,以设计恰当的审计程序,但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性。

我们相信获取的审计证据是充分、适当的,为发表审计意见提供了基础。

三、审计意见

我们认为,ABC公司财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制,在所有重大方面公允地反映了ABC公司20×6年12月31日的财务状况以及20×6年度的经营成果和现金流量。

四、强调事项

我们提醒会计报表使用人关注,如会计报表附注×所述,ABC公司被指控侵犯了Y公司的专利权并被要求支付专利权使用费和罚款。ABC公司已经采取了抗辩措施,初步的听证和举证程序正在进行中,该事项的最终结果目前还无法确定。本段内容并不影响已发表的审计意见类型。

××会计师事务所(盖章)　　　　中国注册会计师:×××(签名并盖章)

地址:×××　　　　中国注册会计师:×××(签名并盖章)

20×7年×月×日

四、保留意见的审计报告

保留意见是指注册会计师对被审计单位的会计报表某些表达的公允性持有保留态度。它表达了对被审计会计报表大致和总体上的肯定,但却意味着由于某些或个别事项的存在,对报表产生较大的影响,使无保留意见的条件不完全具备。

(一)出具保留意见审计报告的条件

存在下列情况之一时,应出具保留意见的审计报告:

1. 因审计范围受到限制,无法获取充分、适当的审计证据,虽影响重大,但不至于出具无法表示意见的审计报告。审计范围的限制通常涉及存货监盘的限制、应收账款函证的限制以及审计长期投资时无法获取被投资企业的已审计会计报表等。

2. 会计政策的选用、会计估计的确定或会计报表的披露不符合《企业会计准则》和《企业会计制度》的规定,虽影响重大,但不至于出具否定意见的审计报告。

(二)保留意见的审计报告范例

1. 因审计范围受到局部限制而出具保留意见的审计报告

审计报告

ABC公司全体股东:

我们审计了后附的ABC公司20×6年12月31日的资产负债表以及20×6年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定,编制财务报表是ABC公司管理层的责任。这种责任包

括：①设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；②选择和运用恰当的会计政策；③作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性。

我们相信获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、导致保留意见的事项

ABC公司20×6年12月31日的应收账款余额×××万元，占资产总额的10%，无法实施函证，且无法实施其他审计程序，以获取充分、适当的审计证据。

四、审计意见

我们认为，除了未能实施函证可能产生的影响外，上述财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允地反映了ABC公司20×6年12月31日的财务状况以及20×6年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(盖章)　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

地址：×××　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

20×7年×月×日

2.因会计政策的选用不恰当而出具保留意见的审计报告

审计报告

ABC公司全体股东：

我们审计了后附的ABC公司20×6年12月31日的资产负债表以及20×6年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定，编制财务报表是ABC公司管理层的责任。这种责任包括：①设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；②选择和运用恰当的会计政策；③作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考

虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性。

我们相信获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、导致保留意见的事项

如会计报表附注×所述，ABC公司的固定资产没有计提折旧，我们认为这一做法没有遵循《企业会计准则》的规定。如果按照直线法计提折旧，折旧额应当是×××万元。相应地，固定资产应当减去累计折旧额×××万元，该年度利润将减少×××万元。

四、审计意见

我们认为，除了上段所提及事项对会计报表可能产生的影响外，上述财务报表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允地反映了ABC公司20×6年12月31日的财务状况以及20×6年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(盖章)　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

地址：×××　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

20×7年×月×日

当出具保留意见的审计报告时，注册会计师应当在审计意见段中使用"除……的影响外"等术语。如果因审计范围受到限制，注册会计师还应当在注册会计师的责任段中提及这一情况。

五、否定意见的审计报告

否定意见的审计报告是指注册会计师对被审计单位的会计报表整体上的公允性持否定态度。

否定意见的审计报告是注册会计师与客户都不愿见到的，也是实际中很少见的一种意见类型。

(一)出具否定意见审计报告的条件

注册会计师经审计后，认为被审计单位会计报表整体没有按照国家颁布的《企业会计准则》和《企业会计制度》的规定，公允地反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量，应当出具否定意见的审计报告。

(二)否定意见审计报告范例

审计报告

ABC公司全体股东：

我们审计了后附的ABC公司20×6年12月31日的资产负债表以及20×6年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定，编制财务报表是ABC公司管理层的责任。这种责任包括：①设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；②选择和运用恰当的会计政策；③作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务报表发表审计意见。我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性。

我们相信获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、导致否定意见的事项

如会计报表附注 X 所述，ABC 公司的长期股权投资未按《企业会计准则》的规定采用权益法核算。如果按权益法核算，ABC 公司的长期投资账面价值将减少×××万元，净利润减少×××万元。

四、审计意见

我们认为，由于受到前段所述事项的重大影响，上述财务报表没有按照《企业会计准则》和《××会计制度》的规定，公允地反映 ABC 公司 2006 年 12 月 31 日的财务状况以及 2006 年度的经营成果和现金流量。

××会计师事务所(盖章)　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

地址：×××　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

20×7 年×月×日

当出具否定意见的审计报告时，注册会计师应当在审计意见段中使用“由于上述问题造成的重大影响”、“由于受到前段所述事项的重大影响”等术语。

六、无法表示意见审计报告

无法表示意见是指注册会计师由于审计范围受到限制，无法形成关于会计报表公允性的审计意见。

无法表示意见不等于、也不能代替否定意见。

(一)出具无法表示意见审计报告的条件

如果审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，不能获取充分、适当的审计证据，以致无法对会计报表是否公允反映形成审计意见，注册会计师应当出具无法表示意见的审计报告。当出具无法表示意见的审计报告时，注册会计师应当删除引言段中对自身责任的描述以及范围段，并在意见段中使用“由于审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛”、“我们无法对上述会计报表发表审计意见”等专业术语。

(二)无法表示意见的审计报告范例

审计报告

ABC 公司全体股东：

我们审计了后附的 ABC 公司 20×6 年 12 月 31 日的资产负债表以及 20×6 年度的利润表、股东权益

变动表和现金流量表以及财务报表附注。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定，编制财务报表是ABC公司管理层的责任。这种责任包括：①设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报；②选择和运用恰当的会计政策；③作出合理的会计估计。

二、导致保留意见的事项

ABC公司未对20×6年12月31日的存货进行盘点，金额为×××万元，占期末资产总额的45%。我们无法实施存货监盘，也无法实施其他替代审计程序，以对期末存货的数量和状况获取充分、适当的审计证据。

三、审计意见

由于上述审计范围受到限制可能产生的影响非常重大和广泛，我们无法对ABC公司财务报表发表审计意见。

××会计师事务所(盖章)　　　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

地址：×××　　　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

20×7年×月×日

七、专门事项对审计意见类型的影响

专门事项对审计意见的影响如表15－1所示。

表15－1　专门事项对审计意见的影响

专门事项	审计意见类型
一、利用专家工作(存在下述情况之一) 1.专家的工作结果与会计报表的认定存在重大差异。 2.专家的工作结果无法形成充分、适当的审计证据。 3.被审计单位不接受专家工作结果，并拒绝另聘专家。	保留意见或无法表示意见
二、利用其他注册会计师的工作 无法对其他注册会计师的工作进行复核或其他注册会计师的工作不能满足要求，且无法实施必要的审计程序。	保留意见或无法表示意见
三、期初余额 1.期初余额可能存在重大影响，但无法对其获取充分、适当的审计证据。 2.期初余额存在影响本期会计报表的重大错报，被审计单位拒绝调整或披露。	无法表示意见或保留意见 否定意见或保留意见

续表

专门事项	审计意见类型
四、期后事项	
1. 被审计单位拒绝调整对会计报表产生重大影响的期后事项。	保留意见或否定意见
2. 被审计单位对期后事项已做适当调整(可出具)。	带说明段的无保留意见
五、关联方交易	
1. 对会计报表有重大影响的关联方及其交易未能获得充分、适当的审计证据。	保留意见或无法表示意见
2. 对会计报表有重大影响的关联方及其交易的核算和披露不符合相关准则。	保留意见或否定意见
3. 对会计报表有重大影响的关联方及其交易的核算和披露符合相关准则(可出具)。	带说明段的无保留意见
六、持续经营	
1. 所依据的持续经营假设合理,但存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况,并已适当披露。	带说明段的无保留意见
2. 所依据的持续经营假设合理,但存在导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况,未适当披露。	保留意见或否定意见
3. 所依据的持续经营假设不合理。	否定意见
七、违法行为	
1. 被审计单位存在对会计报表有重大影响的违法行为,并且未能在会计报表中恰当反映。	保留意见或否定意见
2. 无法取得对会计报表有重大影响的违法行为或可能违法的行为的充分、适当的审计证据。	保留意见或无法表示意见
3. 被审计单位存在对会计报表有重大影响的违法行为,并已在会计报表中作出了适当的调整和披露。	带说明段的无保留意见
八、与已审计会计报表一同披露的其他信息	
1. 已审计会计信息与一同披露的其他信息存在重大不一致,已审计会计报表需要修改,被审计单位拒绝修改。	保留意见或否定意见
2. 已审计会计信息与一同披露的其他信息存在重大不一致,其他信息需要修改,被审计单位拒绝修改。	带说明段的无保留意见
九、管理层声明	
管理层拒绝就对会计报表具有重大影响的事项提供必要的书面声明,或拒绝就重要的口头声明予以书面确认。	无法表示意见

续表

专门事项	审计意见类型
十、会计估计及其变更	
1. 被审计单位作出的重大会计估计不合理，或披露不适当。	保留意见或否定意见
2. 由于审计范围受到限制，无法评价重大会计估计的合理性。	保留意见或否定意见
十一、会计政策变更	
1. 被审计单位的会计政策变更不符合法律、法规的要求，或变更后未提供更为可靠、相关的财务状况、经营成果和现金流量的信息。	保留意见或否定意见
2. 被审计单位的会计政策变更符合法律、法规的要求，且变更后提供了更为可靠、相关的财务状况、经营成果和现金流量的信息。	带说明段的无保留意见
十二、或有事项	
1. 被审计单位对或有事项的估计不合理，或披露不适当。	保留意见或否定意见
2. 因审计范围受限制，无法取得有关或有事项的充分、适当审计证据。	保留意见或无法表示意见
3. 被审计单位对或有事项的估计合理，披露适当。	带说明段的无保留意见

第三节 编制审计报告的步骤和要求

一、编制审计报告的步骤

审计报告一般由审计项目负责人编制。一般来说，编制审计报告需要经过以下几个步骤。

1. 整理和分析审计工作底稿

在现场审计过程中，审计人员所编制的审计工作底稿是分散的、不系统的。编写审计报告时，审计人员应根据委托审计的目的、要求，对审计工作底稿进行整理和分析，全面总结审计工作。审计小组的每位成员都应整理好自己的审计工作底稿，着重列举审计中所发现的问题。审计项目负责人应对全部审计工作底稿中的记录、证据和有关结论，进行检查、复核和分析，也可召开汇报讨论会。检查和复核审计工作底稿，应仔细审阅，检查审计人员的审计是否严格遵守了审计准则要求，被审计单位的会计核算是否能使审计人员按专业要求进行审计并形成有效的审计工作底稿。通过对工作底稿的检查、复核、分析，进行去伪存真、去粗取精、由此及彼、由表及里的思考筛选，按重要性原则提炼出有价值的资料，形成初步的审计结论，作为编写审计报告的基础。对审计工作底稿进行整理和分析的情况，也应当在审计工作底稿中予以记录和说明。

2. 调整被审计单位的会计报表

在整理和分析审计工作底稿的基础上，审计人员应向被审计单位介绍审计情况、初步结论和对于会计事项、报表项目的调整意见，提请被审计单位加以调整。一般来说，审计人员发现被审计单位会计账簿和会计报表的数据、内容和处理方法有错误，应提请改正。对于会计处理不当或其他应该调整的事项（如或有损失、期后事项），应提请被审计单位予以调整，或在审计报告中予以说明。审计报告如用于公布目的的，应附列被审计单位的主要会计报表，除会计报表不需调整者外，审计人员应以被审计单位调整后的会计报表作为附送会计报表。

3. 确定审计报告意见的类型和措辞

审计人员在了解被审计单位是否接受提出的调整意见和是否已经作了调整以后，可以确定审计报告意见的类型和措辞。这是编写审计报告的主要内容。如果被审计单位会计报表已经调整，其合法性予以确认以后，除专业要求说明者外，审计报告不必将被审计单位已调整的事项再作说明。如果被审计单位由于某种原因未能接受调整建议，审计人员应当根据需要调整事项的性质和重要程度，确定是否在审计报告中予以反映。对于期后事项的影响，除被审计单位已调整报表附注或说明者外，审计人员也应根据其性质和重要程度，确定是否在审计报告中予以说明。如果在审计之前，被审计单位已将需要调整的会计报表送出，审计人员应将需要调整的主要事项在审计报告中说明，并附列调整后的会计报表（包括资产负债表、利润表、现金流量表及其他附表等）。对于委托审计的项目，如果有一部分或一项内容委托人已经请其他审计机构进行了审计，编写审计报告时应注意划清与其他审计机构及其审计人员之间的责任。对此可在审计报告中予以说明。

4. 撰写审计报告

审计人员在整理、分析工作底稿和调整会计报表，并确定审计意见类型和措辞后，应拟定出审计报告提纲，概括和汇总审计工作底稿所提供的资料。审计报告提纲没有固定格式，应根据审计报告种类确定其具体结构。标准审计报告可以只拟定简单的提纲，长式审计报告应编写全面、具体的报告提纲。根据报告提纲进行文字加工就可以编写出审计报告。审计报告一般由审计项目负责人编写，如由助理人员编写时，须由审计项目负责人复核、校对。标准审计报告必须按前述规定的形式、结构和专业术语来表述，以便为各使用者所理解。审计报告完稿后，应经过会计师事务所业务负责人的复核，主要对审计报告的意见及审计证据的充分性与适当性进行检查，确保出具的审计报告客观、公正和实事求是。审计报告经审核、修改定稿并完成签署后，正本直接报送委托人，副本归档存查。

二、编写审计报告的要求

1. 语言要清晰简练

审计报告旨在表达审计意见，是非常严肃的实用文件。撰写审计报告时语言必须清晰准确，简洁凝练。一方面要注意用词清楚明确，文字朴实，对问题的定性、定量应慎重斟酌，

恰如其分，切忌使用模棱两可的文字和夸张的语言，不需追求文辞华丽，也不需像理论文章一样推理论述。另一方面，审计报告要开门见山，不要转弯抹角，文字不宜写得过长，做到有话即长，无话则短。总之，审计报告应达到事实清楚，责任明确，意见表达准确，便于使用者理解。

2. 证据要确凿充分

审计报告向使用者传递信息，提供其决策的依据。因此审计报告所列的事实或材料必须确凿充分。这也是发挥审计报告作用的关键所在。为此，审计报告一定要从实际出发，凭事实说话，切不可泛泛而谈，言之无物，更不可虚构材料，提供伪证。一方面，审计报告所列事实，必须确凿可靠，引用资料必须经过复核，运用的依据必须查对原文和出处；另一方面，审计报告所列事实必须具备充分性，应足以支持审计意见的形成，决不能凭主观愿望对被审计单位财务状况、经营成果提出意见或结论。如果被审计单位内部控制不健全，无法取得确凿、充分的证据，审计人员可以同委托人约定，首先帮助被审计单位进行整理，并适当扩大检查范围。事实胜于雄辩，只有确凿充分的证据，才能使审计报告令人信服，才能达到客观、公正的要求。

3. 态度要客观公正

客观公正是审计工作的根本原则。编写审计报告必须坚持客观公正的态度，遵守审计准则或规则，决不能丧失审计人员独立、客观、公正的立场。审计报告中做出判断或提出意见，不论是给予肯定、表示保留还是表示否定，都必须站在客观公正的立场上，不能先入为主，带有个人成见或单凭印象草率表示意见。对于涉及到审计责任的事项，态度更应明朗，不能含糊其辞或故意采用模棱两可之词。这是保证审计报告权威性的先决条件。

4. 内容要全面完整

编写审计报告要做到内容完整、重点突出，并按审计业务委托书约定的时间认真及时地完成报告工作。内容全面完整是指审计报告要按审计报告准则规定的形式、结构和内容编写。书写形式上，应当能清楚地表明收件人、签发人、签发单位；主体部分按照引言段、范围段、说明段、意见段的结构编写；签署和时间要齐全。尤其需要注意，由于实地审计工作完成日和审计报告完成日之间，被审计单位可能发生影响会计报表的事项，这已不属于审计人员承担责任的时间范围，因此，审计报告签署日期是完成外勤工作的日期，而不是审计报告完成日或会计报表截止日。还应注意，所谓审计报告要全面完整，并不是面面俱到。相反，说明和表述审计意见时，应重点突出，充分揭示被审计单位所存在的影响会计报表的重要事项，而对于一些无足轻重的枝节问题可以不写。

复习思考题

1. 什么叫审计报告？它具有什么作用？
2. 试述审计报告的类型及其相互关系。
3. 编制审计报告的基本要求是什么？

4. 试述审计报告的基本内容。

5. 简述标准无保留意见与非标准无保留意见的不同之处。

6. 简述保留意见与无法表示意见审计报告的出具条件。

7. 试论述审计报告与会计报告的关系。

8. 简述关注企业的持续经营能力与审计意见之间的关系。

9. 标准审计报告有哪些要素构成?

10. 理论联系实际谈谈为什么说审计报告是审计质量与审计风险的载体?

案例分析题

1. 对下列各种情况,注册会计师应签发何种类型的审计报告?

(1)注册会计师未曾观察客户的存货盘点,又无其他程序可供替代;

(2)委托人对注册会计师的审计范围加以严格广泛的限制;

(3)注册会计师必须依赖其他注册会计师的工作结果形成本身的审计意见,且无法对其他注册会计师的工作予以复核。

2. 资料:注册会计师王兵、李梅于20×2年3月15日完成对黄河股份有限公司20×1年度会计报表的就地审计。假定20×0年度审计工作也由他们两人共同完成,20×1年度审计工作已完成各项规定审计程序,除以下几个事项王兵、李梅在编制审计报告时予以考虑外,其他条件符合出具无保留意见审计报告的要求:

(1)审计过程中发现的需要调减利润100万的调整事项,黄河公司已作调整。

(2)A公司诉讼黄河公司的赔偿案,经长达一年半的审理,已于20×2年1月15日宣告结束,黄河公司被判决赔偿450万元,黄河公司拒绝在年度会计报表中反映。

(3)黄河公司对其下属的各子公司除按股分利以外,还按公司合同规定,要求各子公司每年上缴5万元的管理费。

(4)黄河公司存放在外地的存货,因受客观条件的限制,未予监督盘点,但已使用其他审计程序进行了审查。

根据上述资料,王兵、李梅于20×2年3月25日草拟的审计报告如下(按照业务约定书的有关规定,审计报告的提交日期为4月5日):

审计报告

黄河股份有限公司:

我们接受委托,审计了贵公司20×1年度的资产负债表和损益表。

一、管理层对财务报表的责任

按照企业会计准则和《××会计制度》的规定,编制财务报表是ABC公司的责任。这种责任包括:①设计、实施和维护与财务报表编制相关的内部控制,以使财务报表不存在由于舞弊或错误而导致的重大错报;②选择和运用恰当的会计政策;③作出合理的会计估计。

二、注册会计师的责任

我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务报表发表审计意见。我们按照《企业会计准则》和《××会计制度》的规定执行了审计工作。企业会计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对财务报表是否不存在重大错报获取完全保证。

审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断，包括对由于舞弊或错误的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计的合理性。

我们相信获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

三、导致保留意见的事项

A公司诉讼贵公司一案，已于20×2年1月15日判决，贵公司应赔偿A公司450万元，我们认为上述赔偿应增加贵公司20×1年度的其他应付款和减少20×1年度的实现利润各450万元。

贵公司根据公司合同有关条款收取各子公司的管理费，属于明显侵害各子公司利益，应予以纠正。

此外，我们在审计过程中，还发现包括调减利润100万元的其他调整事项，贵公司已作调整。

四、审计意见

我们认为，除本报告第二段所述情况应调整有关事项，第三段所述情况应纠正收取各子公司管理费等事项外，贵公司上述会计报表符合《企业会计准则》及《股份制企业会计制度》的规定，全面反映了贵公司20×1年度的财务状况、经营成果和现金流量。

中国注册会计师：王兵、李梅

20×2年3月25日

要求：根据上述资料，指出王兵、李梅草拟的审计报告中存在的问题，并重新起草一份审计报告。

第十六章　特殊审计领域

【教学目的】特殊审计领域包括对特殊目的的审计业务出具审计报告和验资两部分。通过本章教学，使学生：(1)了解掌握特殊目的审计业务的类型及其出具审计报告的要求；(2)验资的含义、性质、作用及不同类型的验资内容；(3)验资范围与程序及其具体内容；(4)验资报告的格式及其编制要求；(5)验资与会计报表审计的关系。

第一节　对特殊目的的审计业务出具审计报告

一、特殊目的审计业务的含义和发表意见的要求

(一)特殊目的审计业务的含义

特殊目的审计业务是指注册会计师接受委托，对下列财务信息进行审计并出具审计报告的业务：

1.按照企业会计准则和相关会计制度以外的其他基础(简称特殊基础)编制的财务报表

注册会计师可能应委托人要求对被审计单位按照特殊基础编制的财务报表发表审计意见。特殊基础通常包括计税基础、收付实现制基础和监管机构的报告要求。

2.财务报表的组成部分

注册会计师可能应委托人要求对财务报表的一个或多个组成部分发表审计意见。财务报表的组成部分，包括财务报表特定项目、特定账户或特定账户的特定内容。

3.合同的遵守情况

注册会计师可能应委托人要求对被审计单位合同中有关财务会计条款的遵守情况发表审计意见。例如，对贷款合同遵守情况发表审计意见；对专利技术、商标使用权等转让协议遵守情况发表审计意见。

4.简要财务报表

注册会计师可能应委托人要求对被审计单位依据已审计财务报表编制的简要财务报表发表审计意见。

(二)发表审计意见的要求

注册会计师应当复核和评价在执行特殊目的的审计业务过程中获取的审计证据和由此

得出的结论，以此作为发表审计意见的基础。注册会计师应当以书面报告的形式清晰地表达审计意见。

在复核和评价执行特殊目的审计业务过程中获取的审计证据时，注册会计师应当根据已获取的审计证据，评价是否已对所审计财务信息整体不存在重大错报获取了合理保证。这种评价包括：

1.是否已获取了充分、适当的审计证据，并把所审计财务信息的重大错报风险降至可接受的低水平。

2.已识别但尚未更正的错报的影响。

3.财务信息是否按照适用的编制基础的特定要求编制和列报。这种评价包括：

(1)财务信息中使用的术语(包括标题)是否恰当。

(2)选择和运用的会计政策是否恰当。

(3)如果管理层做出了会计估计，评价其会计估计是否合理。

(4)管理层是否完整、准确地披露了关联方及其交易。

(5)财务信息(包括会计政策)是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性。

(6)财务信息是否充分描述了适用的编制基础。

(7)财务信息是否充分披露了所运用的重大会计政策以及管理层对监管机构、法律或合同的特殊要求所做出的重要解释。

(8)财务信息是否充分披露了可能对预期使用者理解财务信息产生影响的所有重大交易及事项。

如果被审计单位管理层可以选择适用的财务信息编制基础，注册会计师还应当根据被审计单位经营性质及其环境、财务信息的性质和目标、预期使用者的信息需求等，评价管理层所选择的财务信息编制基础是否是可接受的。

根据被审计单位实际情况，如果注册会计师认为所审计财务信息会误导信息使用者，就应当与管理层进行讨论，并考虑对审计意见的影响。

并非在所有的特殊目的审计业务中均需对上述内容进行评价。注册会计师应当结合特殊目的审计业务的实际情况选择上述全部或部分内容，以复核和评价获取的审计证据及其得出的审计结论。

二、总体要求

(一)承接业务的一般要求

在执行特殊目的审计业务时，注册会计师实施的审计程序的性质、时间和范围因业务具体情况的不同而存在差异。在承接特殊目的审计业务前，注册会计师应当与委托人就业务性质、审计报告的格式和内容等达成一致意见。

(二)了解所审计信息的用途及可能的使用者

在计划审计工作时，注册会计师应当清楚了解所审计信息的用途及可能的使用者。特

殊目的审计业务所审计财务信息一般是为了满足特定使用者的特定需要,具有特定用途。例如,按计税基础编制的财务报表,是为了满足向税务机关申报纳税需要,其特定使用者为被审计单位管理层和税务机关;按监管机构的报告要求编制的财务报表,是为了满足监管机构的监管要求,其特定使用者为被审计单位管理层和相关监管机构。注册会计师在计划审计工作时,应当通过与委托人的沟通,详细了解所审计财务信息的用途和可能的使用者。

(三)说明审计报告分发和使用的限制

为了避免审计报告被用于非预定目的,注册会计师可以在审计报告中说明出具审计报告的目的,以及在分发和使用上的限制。由于特殊目的审计业务所审计财务信息是满足特定使用者的特定需求的,因此,注册会计师对特殊目的审计业务出具的审计报告也只能为特定使用者用于该特定用途。为了避免审计报告被用于非预定目的,注册会计师可以在审计报告的审计意见段之后,增加说明出具审计报告的目的,以及在分发和使用上的限制。

(四)审计报告的要素

除对简要财务报表出具的审计报告外,对其他特殊目的审计业务出具的审计报告应当包括下列要素:

1.标题

标题中应当包含表明业务性质的"审计"一词,通常用"审计报告"。

2.收件人

审计报告的收件人是指注册会计师按照业务约定书的要求致送审计报告的对象,一般是指审计业务的委托人。审计报告应当载明收件人的全称。

3.引言段

引言段应当说明下列内容:

(1)所审计的财务信息。应当详细说明所审计财务信息的编制基础和所包括的全部内容。

(2)被审计单位管理层的责任和注册会计师的责任。应当说明,编制所审计的财务信息是被审计单位管理层的责任;注册会计师的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务信息发表审计意见。

4.范围段

范围段应当说明执行特殊目的审计业务依据的审计准则和注册会计师已实施的工作。

对注册会计师已实施工作的说明应当包括:

(1)中国注册会计师审计准则要求注册会计师遵守职业道德规范,计划和实施审计工作以对财务信息是否不存在重大错报获取合理保证。

(2)审计工作涉及实施审计程序,以获取有关财务信息金额和披露的证据。选择的审计程序取决于注册会计师的判断,包括对由于舞弊或错误导致的财务信息重大错报风险的评估。在进行风险评估时,注册会计师考虑与财务信息编制相关的内部控制,以设计恰当的审计程序,但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计

政策的恰当性和做出会计估计的合理性，以及评价财务信息的总体列报。

(3)注册会计师相信，已获取的审计证据是充分、适当的，为其发表审计意见提供了基础。

如果接受委托，结合特殊目的审计对内部控制有效性发表意见，注册会计师应当省略上述“但目的并非对内部控制的有效性发表意见”的术语。

5. 审计意见段

审计意见段应当清楚地说明对财务信息发表的审计意见。

6. 注册会计师的签名和盖章

审计报告应当由注册会计师签名并盖章。

7. 会计师事务所的名称、地址及盖章

审计报告应当载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。

8. 报告日期

审计报告应当注明报告日期。审计报告的日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据(包括管理层认可对财务信息的责任且已批准财务信息的证据)，并在此基础上对财务信息形成审计意见的日期。

(五)审计报告格式被指定时的处理

如果委托人要求按照指定格式出具审计报告，注册会计师应当考虑指定格式报告的实质要求及措辞。必要时，应当修改指定格式报告的措辞，或另附一份报告。

在某些情况下，委托人需将财务信息提供给政府监管部门、信托人、保险人、其他单位或个人。这些机构和个人可能对审计报告的格式进行指定，而所指定的审计报告的格式可能不符合要求。例如，所指定的审计报告可能要求证明某些事实，或者对超出审计范围之外的某些事项发表意见，或者省略必须具备的措辞等。

在这种情况下，注册会计师应当考虑指定格式报告的实质要求及措辞。如果委托人指定格式报告的实质要求及措辞与准则规定不一致，注册会计师应当通过修改指定格式报告的措辞，以使其符合准则的规定；或者另附一份按照准则要求编制的审计报告。

(六)所审计信息是基于某项合同条款的考虑

如果所审计的信息基于某项合同的条款，注册会计师应当考虑管理层在编制信息时是否已对所依据的合同做出重要解释。如果采用另一合理的解释将会对所编制财务信息产生重大差异，则该项解释就是重要的。同时，注册会计师应当考虑对合同做出的重要解释是否已在财务信息中得到清晰地披露，并考虑是否有必要在审计报告中提醒信息使用者注意财务信息附注中对这些解释的描述。

三、对按照特殊基础编制的财务报表出具的审计报告

(一)特殊基础的主要类型

特殊基础是指除企业会计准则和相关会计制度以外的其他基础。按照企业会计准则和

相关会计制度编制的财务报表，是为了满足一般使用者的共同信息需求；而按照特殊基础编制的财务报表，是为了满足特定使用者的财务信息需求。这些特定使用者的信息需求决定了适用的财务报告框架(称为“特殊基础”)。特殊基础通常包括下列基础：

1.计税基础

计税基础即按照国家税法的规定编制财务报表。由于税法明确规定了收入、费用的确认和计量标准，且与企业会计准则和相关会计制度的规定存在差异，因而按计税基础编制的财务报表与按企业会计准则和相关会计制度编制的财务报表存在差异。

按照计税基础编制的财务报表通常用于企业向税务部门进行纳税申报，其特定使用者为被审计单位管理层和税务部门。

2.收付实现制基础

收付实现制基础是以款项的实际收付为标准来处理经济业务、确定本期收入和费用、计算本期盈亏的会计处理基础。企业会计准则规定，企业会计核算和财务报表编制应当以权责发生制为基础。权责发生制则是以权利的获得和义务的发生为标准来处理经济业务、确定本期收入和费用、计算本期盈亏的会计处理基础。凡是当期已经实现的收入或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入或费用处理；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项在当期已经收付，都不应当作为当期的收入和费用。

按收付实现制基础编制的财务报表通常提供给企业的贷款人，以便于他们了解企业的现金流量信息，其特定使用者为被审计单位管理层和被审计单位贷款人。

3.监管机构的报告要求

监管机构可能对企业报送的财务报表提出特殊要求。按监管机构的报告要求编制的财务报表通常提供给特定的监管部门，以便于他们对企业进行某方面监管的需要，其特定使用者为被审计单位管理层和相应的监管机构。

(二)出具审计报告的特殊考虑

1.对引言段的特殊考虑

对按照特殊基础编制的财务报表，注册会计师应当在审计报告的引言段中指明财务报表编制的基础，或提醒财务报表使用者注意财务信息附注中对编制基础做出的说明。

2.对审计意见段的特殊考虑

(三)对财务报表标题或附注的考虑

注册会计师应当考虑按照特殊基础编制的财务报表的标题或附注。注册会计师应当考虑财务报表的标题或附注是否清楚表明，该财务报表并非按照企业会计准则和相关会计制度的规定编制。如果按照特殊基础编制的财务报表未能冠以适当的标题，或特殊基础未得到充分披露，注册会计师应当出具恰当的非无保留意见的审计报告。

对按照特殊基础编制的财务报表出具的审计报告的参考格式如下：

1.对按照计税基础编制的财务报表出具的审计报告(无保留意见)

审 计 报 告

ABC合伙企业全体合伙人：

我们审计了后附的ABC合伙企业按照所得税基础编制的财务报表，包括20×1年12月31日的所得税基础资产负债表、20×1年度的所得税基础收入和费用表以及财务报表附注。这些财务报表的编制是ABC合伙企业管理层的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务报表发表审计意见。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对这些财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的证据。选择的审计程序取决于我们的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和做出会计估计的合理性，以及评价财务报表的总体列报。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

我们认为，ABC合伙企业上述财务报表已经按照所得税基础编制，在所有重大方面公允反映了ABC合伙企业20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的收入和费用情况。

ABC合伙企业上述财务报表是为了满足纳税申报的需要按照所得税基础编制的，不适用于其他目的。因此，本报告仅供ABC合伙企业以及税务机关使用，不得用于其他目的。

××会计师事务所 中国注册会计师：×××（签名并盖章）

（盖章） 中国注册会计师：×××（签名并盖章）

中国××市 20×2年×月×日

2. 对按照收付实现制基础编制的财务报表出具的审计报告(无保留意见)

审 计 报 告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的ABC股份有限公司(以下简称ABC公司)按照收付实现制基础编制的20×1年度现金收入和支出表。该财务报表的编制是ABC公司管理层的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对这些财务报表发表审计意见。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对这些财务报表是否不存在重大错报获取合理保证。审计工作涉及实施审计程序，以获取有关财务报表金额和披露的审计证据。选择的审计程序取决于我们的判断，包括对由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与财务报表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和评价财务报表的总体列报。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

我们认为，ABC公司的现金收入和支出表已经按照收付实现制基础编制，在所有重大方面公允反映了ABC公司20×1年度的收入和支出情况。

正如附注×所述，ABC公司上述财务报表是为了向××银行申请贷款需提供现金流量信息而按照收付实现制基础编制的，可能不适用于其他目的。因此，本报告仅供ABC公司以及××银行使用，不得用于

其他目的。

××会计师事务所　　　　　　　　　　　　　　　　中国注册会计师：×××（签名并盖章）
（盖章）　　　　　　　　　　　　　　　　　　　中国注册会计师：×××（签名并盖章）
中国××市　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　20×2年×月×日

四、对财务报表组成部分出具的审计报告

（一）承接业务的要求

注册会计师可能应委托人的要求对财务报表的一个或多个组成部分发表审计意见。这种类型的业务可以作为一项独立的业务予以承接，也可以连同财务报表审计一起承接。

财务报表的组成部分相对于整套财务报表而言，可能是指：

1.单个财务报表，如资产负债表、利润表、现金流量表、资产减值明细表、股东权益变动表、利润分配表，不包括股东权益的资产和负债表、收入和费用表、现金收入和支出表。

2.财务报表特定项目，如应收账款、存货、长期投资或营业收入等。

3.特定账户，如库存商品、现金、银行存款等。

4.特定账户的特定内容，如对某一具体客户的应收账款、营业收入中的某产品销售收入、其他业务收入中的租金收入、专利权收入等。

（二）确定审计范围应当考虑的因素

在确定财务报表组成部分的审计范围时，注册会计师应当考虑与所审计的财务报表组成部分相互关联，且可能对其具有重大影响的其他财务报表项目。

由于财务报表项目是相互关联的，如销售与应收款项（包括应收账款和应收票据）、存货与应付款项（包括应付账款和应付票据）。因此，在对财务报表的组成部分出具报告时，注册会计师不仅要考虑所审计的财务报表组成部分，也要考虑与其相关的其他财务信息。例如，对营业收入进行审计，注册会计师就应当考虑现销时的现金收入和赊销时的应收账款和应收票据等；对物资采购业务进行审计时，注册会计师就应当同时考虑现购时的现金支出和赊购时的应付账款和应付票据等。

（三）重要性概念的应用

对财务报表组成部分出具审计报告也应当考虑重要性概念。注册会计师应当从对财务报表组成部分出具审计报告的角度考虑重要性概念。

由于仅对财务报表组成部分出具审计报告，因此，与对整套财务报表进行审计相比，在确定其重要性水平时运用的判断基础不同，所确定的重要性水平相对较低。这意味着，与对整套财务报表出具报告时对该组成部分的审计相比，注册会计师通常要实施更广泛的审计程序，收集更多的审计证据。如何确定重要性水平，主要从财务报表组成部分使用者依据组成部分财务信息做出的经济决策的角度考虑。

（四）出具审计报告的特殊考虑

1.审计报告不应后附整套财务报表

为避免信息使用者误认为对财务报表组成部分出具的审计报告与整套财务报表相关，注册会计师应当提请委托人不应将整套财务报表附于审计报告后。

审计报告后附的信息通常被认为与审计报告相关。在对财务报表组成部分出具审计报告时，注册会计师可能并没有对整套财务报表实施审计。如果将整套财务报表附于审计报告后，就极有可能使信息使用者误认为整套财务报表已经注册会计师审计。

2.对引言段的特殊考虑

对财务报表组成部分出具审计报告时，注册会计师应当在审计报告中指明财务报表组成部分的编制基础，或提及规定编制基础的协议。

3.对审计意见段的特殊考虑

审计意见应当说明财务报表组成部分是否按照指定的编制基础编制。

4.已对财务报表整体出具审计报告的特殊考虑

如果已对整套财务报表出具否定意见或无法表示意见的审计报告，只有在组成部分并不构成财务报表的主要部分时，注册会计师才可以对组成部分出具审计报告。否则，会对整套财务报表的审计报告产生影响。

对财务报表组成部分出具的审计报告的参考格式如下：

(1)对特定账户出具的审计报告(应收账款明细表)

审 计 报 告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的ABC股份有限公司(以下简称ABC公司)按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制的20×1年12月31日的应收账款明细表及其附注(以下简称应收账款明细表)。应收账款明细表的编制是ABC公司管理层的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对应收账款明细表发表审计意见。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对应收账款明细表是否不存在重大错报获取合理保证。审计工作涉及实施审计程序，以获取有关应收账款明细表金额和披露的证据。选择的审计程序取决于我们的判断，包括对由于舞弊或错误导致的应收账款明细表及其附注重大错报风险的评估。在进行风险评估时，我们考虑与应收账款明细表编制相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和做出会计估计的合理性，以及评价应收账款明细表的总体列报。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

我们认为，ABC公司应收账款明细表已经按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制，在所有重大方面公允反映了ABC公司20×1年12月31日的应收账款情况。

××会计师事务所　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

(盖章)　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

中国××市　　　　20×2年×月×日

(2)对特定账户的特定内容出具的审计报告(M产品销售收入及毛利明细表)

审 计 报 告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了后附的ABC股份有限公司(以下简称ABC公司)按照20X1年11月28日与XYZ技术开发有限公司(以下简称XYZ公司)签订的《专利技术转让协议》约定的基础编制的20×2年度的M产品销售收入及毛利明细表及其附注(以下简称销售收入及毛利明细表)。销售收入及毛利明细表的编制是ABC公司管理层的责任,我们的责任是在实施审计工作的基础上对销售收入及毛利明细表发表审计意见。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范,计划和实施审计工作以对销售收入及毛利明细表是否不存在重大错报获取合理保证。审计工作涉及实施审计程序,以获取有关销售收入及毛利明细表金额和披露的证据。选择的审计程序取决于我们的判断,包括对由于舞弊或错误导致的销售收入及毛利明细表重大错报风险的评估。在进行风险评估时,我们考虑与销售收入及毛利明细表编制相关的内部控制,以设计恰当的审计程序,但目的并非对内部控制的有效性发表意见。审计工作还包括评价管理层选用会计政策的恰当性和做出会计估计的合理性,以及评价销售收入及毛利明细表的总体列报。我们相信,我们获取的审计证据是充分、适当的,为发表审计意见提供了基础。

我们认为,ABC公司销售收入及毛利明细表已经按照20×1年11月28日签订的《专利技术转让协议》约定的基础编制,在所有重大方面公允反映了ABC公司20×2年度的M产品的销售收入及毛利情况。

正如附注×所述,ABC公司销售收入及毛利明细表是为了向XYZ公司提供M产品销售收入及毛利信息而按照双方于20×1年11月28日签订的《专利技术转让协议》约定的基础编制的,可能不适用于其他目的。因此,本报告仅供ABC公司和XYZ公司使用,不得用于其他目的。

××会计师事务所　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)
(盖章)　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)
中国××市　　　　20×2年×月×日

五、对合同的遵守情况出具的审计报告

(一)合同遵守情况的业务类型

注册会计师可能应委托人的要求对合同的遵守情况出具审计报告。

常见的合同遵守情况包括：

1.贷款合同遵守情况

通常,贷款人为保障其权益,要求借款人提供抵押、担保或其他保证,如确保资产负债率不高于某一百分比、流动比率不低于某一百分比、确保用于抵押的资产的安全完整、在贷款未偿还完毕之前利润分配率不得高于某一百分比等。

2.专利技术转让协议遵守情况

在专利技术转让协议中,可能要求专利技术使用人按照该专利技术生产或销售产品的数量或收入的一定比例支付专利技术使用费,或者双方按照一定比例分享该专利技术所生产产品实现的利润或毛利等,专利技术使用人有义务按照该专利技术转让协议的规定进行核算,并向专利技术所有人支付使用费或利润。商标使用权转让协议遵守情况也类似。

在上述这些合同或协议中,签约双方可能约定:专利技术使用人不仅应当提交经注册会

计师审计的财务报表，还应当聘请注册会计师对其遵守合同中约定的有关财务与会计事项的情况进行审计，并根据审计意见评价客户遵守合同的情况。

(二)承接合同遵守情况审计业务的要求

只有当合同遵守情况的总体方面与会计和财务事项相关，且在注册会计师专业胜任能力范围内时，注册会计师才能承接该项业务。如果该项业务的某些方面超越注册会计师的专业胜任能力，注册会计师应当考虑利用专家的工作。

(三)出具审计报告的特殊考虑

1.对引言段的特殊考虑

注册会计师应当在审计报告的引言段中指明已经对合同所涉及的财务与会计事项的遵守情况进行了审计。

2.对审计意见段的特殊考虑

审计意见应当说明被审计单位是否遵守了合同的特定条款。

3.审计报告的使用规定

为防止审计报告被滥用，注册会计师应当在审计意见段之后增加对审计报告使用规定的强调事项段，指明审计报告仅供被审计单位与签订该合同的另一方使用，不得作为其他用途。

对合同遵守情况出具的审计报告的参考格式如下：

(1)对贷款合同遵守情况出具的审计报告

审 计 报 告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了ABC股份有限公司(以下简称ABC公司)20×1年×月×日与××银行××分行签订的贷款合同所涉及的财务与会计方面的规定的遵循情况。遵循这些财务与会计规定是ABC公司管理层的责任，我们的责任是在实施审计工作的基础上对ABC公司是否遵循了上述贷款合同所涉及的财务与会计规定发表审计意见。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范，计划和实施审计工作以对ABC公司遵循该贷款合同所涉及的财务与会计规定的情况获取合理保证。审计工作涉及实施审计程序，以获取ABC公司是否遵循了有关财务与会计规定的审计证据。我们相信，我们获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

我们认为，截至20×1年12月31日，ABC公司在所有重大方面遵循了20×1年×月×日与××银行××分行签订的贷款合同所涉及的财务与会计的规定。

本报告仅供ABC公司与××银行××分行使用，不得用于其他目的。

××会计师事务所　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

(盖章)　　　　中国注册会计师：×××(签名并盖章)

中国××市　　　　20×2年×月×日

(2)对专利技术转让合同遵守情况出具的审计报告

审计报告

ABC股份有限公司全体股东：

我们审计了ABC股份有限公司(以下简称ABC公司)20×1年×月×日与EFG技术咨询服务有限公司(以下简称EFC公司)签订的《专利技术转让合同》所涉及的财务与会计方面的规定的遵循情况。遵循这些财务与会计规定是ABC公司责任,我们的责任是在实施审计工作的基础上对ABC公司是否遵循了上述《专利技术转让合同》所涉及的财务与会计规定发表审计意见。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。中国注册会计师审计准则要求我们遵守职业道德规范,计划和实施审计工作以对ABC公司遵循该《专利技术转让合同》所涉及的财务与会计规定的遵循情况获取合理保证。审计工作涉及实施审计程序,以获取ABC公司遵循有关财务与会计规定的审计证据。我们相信,我们获取的审计证据是充分、适当的,为发表审计意见提供了基础。

根据ABC公司与EFG公司签订的《专利技术转让合同》的约定,我们获悉,ABC公司应当按当年W产品销售收入总额的8%向EFG公司支付专利技术使用费。

我们认为,截至20×1年12月31日,ABC公司在所有重大方面遵守了20×1年×月×日与EFG公司签订的《专利技术转让合同》所涉及的财务与会计的规定。

本报告仅供ABC公司与EFG公司使用,不得用于其他目的。

××会计师事务所　　　　中国注册会计师:×××(签名并盖章)

(盖章)　　　　中国注册会计师:×××(签名并盖章)

中国××市　　　　20×2年×月×日

六、对简要财务报表出具的审计报告

(一)对简要财务报表出具审计报告的情形

为了满足某些财务报表使用者对被审计单位财务状况和经营成果主要情况的了解,被审计单位可能依据年度已审计财务报表编制一份简要财务报表。

只有对简要财务报表所依据的财务报表发表了审计意见,注册会计师才可对简要财务报表出具审计报告。

这是因为,注册会计师只有对简要财务报表所依据的财务报表整体进行了审计,才能获得充分了解,承担对简要财务报表的责任。如未对简要财务报表所依据的财务报表整体发表审计意见,则不应对简要财务报表出具审计报告。

(二)简要财务报表的标题

简要财务报表应当冠以适当的标题,以指明其所依据的已审计财务报表。如"根据以20×5年12月31日为会计期间截止日的已审计财务报表编制的简要财务报表"、"简要资产负债表"、"简要利润表"、"简要现金流量表"等。

(三)审计报告的术语限制

简要财务报表并未包含年度已审计财务报表中的所有信息。注册会计师在对简要财务

报表发表审计意见时,不应使用“在所有重大方面”、“公允反映”等术语。否则,预期使用者可能会认为简要财务报表包括了企业会计准则和相关会计制度所要求的所有披露。

由于简要财务报表所包含的内容大大少于已审计的年度财务报表的内容,因此,简要财务报表应当清楚地表明其信息的简化性质,并提醒使用者,为更好地理解被审计单位财务状况和经营成果,简要财务报表应当与最近已审计财务报表(包含了要求的所有披露)一并阅读。

(四)简要财务报表的审计程序

为了对简要财务报表发表审计意见,注册会计师应当实施下列程序:

1.评价简要财务报表是否充分披露其简化性质,并指出其所依据的财务报表。

2.当简要财务报表不是附于其所依据的财务报表之后时,评价简要财务报表是否清楚地说明了可从哪些途径获得其所依据的财务报表。

3.比较简要财务报表和其所依据的财务报表中的相关信息,确定简要财务报表是否与其所依据的财务报表中的相关信息一致,或者能够从所依据的财务报表中的相关信息重新计算得到。

4.评价简要财务报表是否包括了必要的信息,以使其在特定环境中不会产生误导。

根据所实施的上述审计程序,注册会计师对简要财务报表是否与其所依据的已审计财务报表一致发表意见。

(五)审计报告的要素

对简要财务报表出具的审计报告应当包括下列要素:

1.标题

2.收件人

通常,简要财务报表审计报告的收件人与其所依据的财务报表审计报告的收件人相同。

3.指出简要财务报表所依据的已审计财务报表

4.提及对已审计财务报表出具的审计报告的日期和意见类型

如对简要财务报表所依据的财务报表发表了非无保留意见,还应指明发表该意见的理由及其影响。

5.审计意见段

审计意见段应当说明,简要财务报表中的信息是否在所有重大方面与其依据的已审计财务报表一致。如果对已审计财务报表出具了非无保留意见的审计报告,即使对简要财务报表的编制表示满意,注册会计师仍应在对简要财务报表出具的审计报告中指出,简要财务报表依据的已审计财务报表已被注册会计师出具非无保留意见的审计报告。

6.强调事项段

审计报告的强调事项段应当指出,为了更好地理解被审计单位的财务状况、经营成果以及注册会计师实施审计工作的范围,简要财务报表应当与已审计财务报表以及审计报告一并阅读,或提醒财务报表使用者注意财务信息附注中对上述事项的说明。

7. 注册会计师的签名和盖章

8. 会计师事务所的名称、地址及盖章

9. 报告日期

简要财务报表的审计报告日期不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据(包括管理层完成了简要财务报表编制的证据,以及管理层对其承担责任的证据),并在此基础上形成审计意见的日期。简要财务报表的审计报告日期不应当早于其依据的已审计财务报表的审计报告日期。

对简要财务报表出具的审计报告的参考格式如下:

(1)已审计财务报表为无保留意见(审计报告日期相同)

审 计 报 告

ABC 股份有限公司全体股东:

后附的 ABC 股份有限公司(以下简称 ABC 公司)简要财务报表所依据的是以 20×1 年 12 月 31 日为会计期间截止日的财务报表。简要财务报表包括 20×1 年 12 月 31 日简要资产负债表及 20×1 年度的简要利润表、简要股东权益变动表、简要现金流量表及其附注。我们于 20×2 年 4 月 10 日对简要财务报表所依据的财务报表出具了无保留意见的审计报告。

我们认为,ABC 公司简要财务报表中的信息在所有重大方面与其依据的已审计财务报表一致。

为了更好地理解 ABC 公司的财务状况、经营成果以及我们实施审计工作的范围,上述简要财务报表应当与已审计财务报表及其审计报告一并阅读。

××会计师事务所　　　　中国注册会计师:×××(签名并盖章)

(盖章)　　　　中国注册会计师:×××(签名并盖章)

中国××市　　　　20×2 年×月×日

(2)已审计财务报表为保留意见(审计报告日期相同)

审 计 报 告

ABC 股份有限公司全体股东:

后附的 ABC 股份有限公司(以下简称 ABC 公司)简要财务报表所依据的是以 20×1 年 12 月 31 日为会计期间截止日的财务报表。简要财务报表包括 20×1 年 12 月 31 日简要资产负债表及 20×1 年度的简要利润表、简要股东权益变动表、简要现金流量表及其附注。由于下段所述原因,我们于 20×2 年 4 月 10 日对简要财务报表所依据的财务报表出具了保留意见的审计报告。

经审计,我们发现 ABC 公司于 20×1 年 10 月 5 日预付的下年度产品广告费××万元,全部作为当月费用处理。按照《企业会计准则》的规定,预付的产品广告费应作为待摊费用处理。该事项使 ABC 公司 20×1年 12 月 31 日流动资产减少××万元,该年度利润总额减少××万元。

我们认为,ABC 公司简要财务报表中的信息在所有重大方面与其依据的已审计财务报表一致。

为了更好地理解 ABC 公司的财务状况、经营成果以及我们实施审计工作的范围,上述简要财务报表应当与已审计财务报表及其审计报告一并阅读。

××会计师事务所　　　　　　　　　　中国注册会计师：×××（签名并盖章）
（盖章）　　　　　　　　　　　　　　中国注册会计师：×××（签名并盖章）
中国××市　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　20×2年×月×日

（3）已审计财务报表为无保留意见（简要财务报表的审计报告日期晚于所依据的财务报表的审计报告日期）

审计报告

ABC股份有限公司全体股东：

后附的ABC股份有限公司（以下简称ABC公司）简要财务报表所依据的是以20×1年12月31日为会计期间截止日的财务报表。简要财务报表包括20×1年12月31日简要资产负债表及20×1年度的简要利润表、简要股东权益变动表、简要现金流量表及其附注。我们于20×2年4月10日对简要财务报表所依据的财务报表出具了无保留意见的审计报告。简要财务报表及其所依据的财务报表无法反映在20×2年4月10日之后所发生事项的影响，这些事项可能要求调整财务报表或者在财务报表中进行披露。

我们认为，ABC公司简要财务报表中的信息在所有重大方面与其依据的已审计财务报表一致。

为了更好地理解ABC公司的财务状况、经营成果以及我们实施审计工作的范围，上述简要财务报表应当与已审计财务报表及其审计报告一并阅读。

××会计师事务所　　　　　　　　　　中国注册会计师：×××（签名并盖章）
（盖章）　　　　　　　　　　　　　　中国注册会计师：×××（签名并盖章）
中国××市　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　　20×2年×月×日

第二节 验资

一、验资的含义、性质与作用

（一）验资的含义

验资是指注册会计师依法接受委托，按照独立审计准则的要求，对被审验单位注册资本的实收或变更情况进行审验，并出具验资报告。

验资是注册会计师的法定业务。随着我国社会主义市场经济的发展和改革开放的不断深入，有关法律、法规对注册会计师验资业务的规定与日俱增。《中华人民共和国注册会计师法》明确将验资业务列为注册会计师的法定业务之一。因此，企业在申请开业或变更注册资本前，必须委托注册会计师对其注册资本的实收或变更情况审验。

为了规范注册会计师执行验资业务，提高验资质量，降低验资风险，财政部于2006年2月颁布了《中国注册会计师审计准则第1602号——验资》，于2007年1月1日起施行。为了加强对企业注册资本的管理，进一步规范企业验资工作，提高注册会计师执行验资业务的

质量，切实贯彻验资公告和指南，财政部和国家工商行政管理总局联合印发了《财政部、国家工商行政管理总局关于进一步规范企业验资工作的通知》。

(二)验资的性质与作用

验资作为注册会计师的重要业务领域，其性质与作用可从以下两个方面理解：

1．验资关系到企业产权关系的界定

验资不仅要验证企业资本存在的真实性，而且要验证资本由谁投入，归谁所有。我国目前的投资主体包括国家、法人、个人和外商，多元化的投资主体使企业产权关系日趋复杂，而产权关系的构成，又是企业经营决策权、收益分配权的基础。哪一位投资者在企业产权关系上取得了控制性地位，也就相应地在企业经营决策权、收益权分配上取得了主导性地位。从这个意义上讲，注册会计师在验证企业资本数额的同时，也验证了企业的产权关系。

2．验资关系到社会经济秩序的好坏

企业是社会经济活动的基本单位，社会经济秩序的好坏，在很大程度上取决于企业行为的良莠。企业设立的第一件事就是筹集生产经营所需的法定资本金，验资也就是对企业经营行为的首次检验。倘若第一关把不严，往往会给一些无本经营的投机公司、皮包公司开绿灯，使其在合法的外衣下非法经营，扰乱社会经济秩序，后患极大。因此，验资是一项十分重要、十分严肃的工作。注册会计师执行验资业务，应当恪守独立、客观、公正的原则，严格遵循独立审计准则的有关要求，以高度的责任感认真、谨慎地出具验资报告。

二、验资类型

验资分为设立验资和变更验资。

1.设立验资

设立验资是指注册会计师对被审验单位申请设立登记的注册资本实收情况进行的审验。

一般而言，在以下三种情况下需要注册会计师进行设立验资：一是在被审验单位向企业登记机关申请设立(开业)登记；二是出资者分期缴纳注册资本；三是企业新设合并、分立，或企业改制时以部分资产进行重组，通过吸收其他股东的投资或转让部分股权设立新的企业，新设立的企业向工商行政管理部门申请设立登记。

2.变更验资

变更验资是指注册会计师对被审验单位申请变更登记的注册资本变更情况进行的审验。

一般而言，在以下几种情况下需要注册会计师进行变更验资：第一，被审验单位出资者(包括原出资者和新出资者)新投入资本，增加实收资本(股本)；第二，被审验单位将资本公积、盈余公积、未分配利润等转为实收资本(股本)；第三，出资者将其对被审验单位的债权转为股权；第四，被审验单位因合并增加实收资本(股本)；第五，被审验单位因吸收合并、派生分立、注销股份等减少实收资本(股本)；第六，被审验单位整体改制，包括由非公司制改为公

司制企业、内外资企业互转等,在改制中通过增量吸补、净资产分割、零资产或负资产出售、股权投资、债权转股权等方式变更注册资本。根据《财政部、国家工商行政管理总局关于进一步规范企业验资工作的通知》,企业因出资者、出资比例等发生变化但注册资本金额不变,而需要按照有关规定向企业登记主管机关申请办理变更登记时,无需提交验资报告。

三、验资程序

(一)接受业务委托

注册会计师应当在了解被审验单位基本情况,考虑自身胜任能力和能否保持独立性,初步评估验资风险后,确定是否接受委托。如接受委托,会计师事务所应当与委托人签订验资业务约定书。

1. 了解被审验单位的基本情况

了解的内容主要包括:被审验单位的设立审批、变更审批、名称预先核准、经营范围、经营规模、组织机构和人员、申请设立或变更登记的注册资本、全体出资者指定代表或委托代理人等基本情况。对于设立验资中的非首期验资或变更验资,还应了解被审验单位以往的验资和审计情况。

2. 考虑自身胜任能力和独立性

注册会计师应当根据所了解的被审验单位基本情况和验资的类型、委托目的、审验范围及时间要求等,经过分析、判断,确定是否有能力承接该项业务,并考虑能否保持独立性。

3. 初步评估验资风险

验资风险源自两个方面:一是被审验单位管理层的诚实性、所提供验资资料的真实性与完整性;二是注册会计师的专业胜任能力和职业道德水平。

4. 签订验资业务约定书

如果接受委托,注册会计师应与委托人就验资类型、委托目的、审验范围、双方的责任、出具验资报告的时间、验资收费、验资报告的用途及使用责任、业务约定书的有效期间、约定事项的变更及违约责任等事项协商一致,并由会计师事务所与委托人签订验资业务约定书。签订验资业务约定书旨在明确以下四个问题:一是表示确认委托、受托关系成立;二是明确审验范围;三是明确双方的责任;四是明确验资报告的用途和使用责任。

5. 编制验资计划

注册会计师执行验资业务,应当编制验资计划,对验资工作作出合理安排。

(1)验资计划的种类。验资计划包括总体验资计划和具体验资计划。总体验资计划是对验资业务总体作出的计划安排;具体验资计划是对各审验项目的计划安排。

(2)验资计划的内容。总体验资计划通常包括:

①验资类型、委托目的和审验范围;

②以往的验资和审计情况;

③重点审验领域;

④验资风险评估；

⑤对专家工作的利用；

⑥验资工作进度及时间、收费预算；

⑦验资小组组成及人员分工。

具体验资计划通常包括各审验项目的以下内容：

①审验目标；

②审验程序；

③执行人及执行日期；

④验资工作底稿的索引号。

具体验资计划一般通过编制各审验项目的审验程序表完成(程序表格式见表16－1)。

表16－1 ××审验程序表

索引号： 页次：

被审验单位名称： 编制人员： 日期：

审验项目： 复核人员： 日期：

一、审验目标		
二、审验程序	适用否	索引号
三、审验结论		
四、复核意见		

(二)实施审验

1.货币出资的审验

(1)审验目标。审验出资者是否按照协议、合同、章程的规定将其认缴的货币资金如期、足额存入审验单位在其所在地银行开设的账户。

(2)审验程序。以货币出资的，应当在检查被审验单位开户银行出具的收款凭证、对账单及银行函证回函等的基础上审验出资者的实际出资金额。对于股份有限公司向社会公开募集的股本，还应当检查承销协议、募股清单和股票发行费用清单等。具体审验程序包括：

①检查货币出资清单的出资者、出资金额、出资币种、出资日期等内容是否符合协议、合同、章程的规定。

②检查收款凭证的金额、币种、日期等内容是否与货币出资清单一致。

③检查收款凭证是否加盖收讫章或转讫章。

④检查收款凭证的收款人是否为被审验单位，付款人是否为出资者。

⑤检查收款凭证中是否注明该款项为投资款。

⑥检查截止验资报告日止的银行对账单(或具有同等证明效力的文件)的收款金额、币种、日期等是否与收款凭证一致,并关注其间资金往来有无明显异常情况。

⑦向银行寄发询证函,检查出资者是否缴存货币资金,金额是否与收款凭证一致;注册会计师应直接从被审验单位开户银行获取加盖其业务公章的银行询证函回函。

⑧股份有限公司发行(含配股)的,如果委托证券承销机构办理,还应当检查委托承销协议、承销报告、募股清单、股款划转凭据、股票发行费用清单、证券登记机构出具的有关证明。

⑨核对货币出资清单与注册资本实收情况明细表或变更情况明细表是否相符。

上述是货币出资验证的一般要求,如果被审验单位为外商投资企业,还应实施下列审验程序:

①检查外方出资者是否以从境外汇入的外币出资,并将出资款缴存于被审验单位的外币资本金账户。

②外方出资者用其从中国境内举办的其他外商投资企业获得的人民币利润出资的,检查该外商投资企业有关的已审计会计报表和审计报告、董事会有关利润分配的决议、利润获取地外汇管理部门的批准文件以及主管税务机关出具的完税证明。

③当出资的币种与注册资本的币种、记账本位币不一致时,检查折算汇率是否与协议、合同、章程以及国家有关财务会计制度的规定一致。

④出资者将出资款直接汇入被审验单位在境外开立的银行账户的,检查被审验单位注册地外汇管理部门的批准文件。

2.实物出资的审验

(1)审验目标。审验出资者是否按照协议、合同、章程的规定将其认缴的实物资产如期、足额投入被审验单位,并办理有关财产权转移手续。

(2)审验程序。以房屋、建筑物、机器设备和材料等实物出资的,应当观察、监盘实物,验证其产权归属,并按照国家有关规定在资产评估或价值鉴定或各出资者商定的基础上审验其价值。具体审验程序包括:

①检查实物出资清单填列的实物品名、规格、数量、作价、出资日期等内容是否符合有关协议、合同、章程的规定。

②国家规定须进行资产评估的,查阅其评估报告,了解评估目的、评估范围与对象、评估基准日、评估假设等有关限定条件是否满足验资的要求,关注评估报告的特别事项说明、评估基准日至验资报告日期间发生的重大事项是否对验资结论产生影响;检查投入资产的价值是否经各出资者认可。

③观察、监盘实物数量并关注其状况,验证其是否与实物出资清单一致。

④检查房屋、建筑物的平面图、位置图,验证其名称、坐落地点、建筑结构、竣工时间、已使用年限及作价依据是否符合协议、合同、章程的规定,检查房地产证等产权证明,验证出资前的产权是否归出资者所有。

⑤检查机器设备、运输工具和材料等实物的购货发票、货物运输单、提货单、保险单、车

辆行驶证等单证,验证其权属及作价依据。

⑥检查实物是否办理交接手续,交接清单是否得到出资者及被审验单位的确认,实物的交付方式、交付时间、交付地点是否符合协议、合同、章程的规定。

⑦对实物中须办理过户手续的,检查有关手续是否办妥;对拟设立企业在验资时尚未办妥过户手续的,检查被审验单位及其出资者是否签署了在规定期限内办妥过户手续的承诺函。

⑧核对实物出资清单与注册资本实收情况明细表或变更情况明细表是否相符。

如果以进口实物出资,注册会计师除实施上述规定的程序外,还应实施下列审验程序:

①对国家规定须办理价值鉴定手续的,查阅各地出入境检验检疫局或经国家质量监督检验检疫总局和财政部授予资格的其他价值鉴定机构出具的外商投资财产价值鉴定证书。

②检查财产价值鉴定证书所列的实物是否与购货发票、货物运输清单、货物提单、海关查验放行清单、保险单据、实物出资清单及验收清单一致。

③观察、监盘其品名、规格、数量、价值等是否与财产价值鉴定证书的有关内容一致。

④当实物出资的币种与注册资本的币种、记账本位币不一致时,检查折算汇率是否与协议、合同、章程以及国家有关财务会计制度的规定一致。

3.知识产权、非专利技术、土地使用权出资的审验

(1)审验目标。审验出资者是否按照协议、合同、章程的规定将其认缴的知识产权、非专利技术、土地使用权等无形资产如期、足额投入被审验单位,并办理有关财产权转移手续。

(2)审验程序。以知识产权、非专利技术和土地使用权等无形资产出资的,应当验证其产权归属,并按照国家有关规定在资产评估或各出资者商定的基础上审验其价值。具体审验程序包括:

①检查知识产权、非专利技术、土地使用权等无形资产出资清单中的名称、有效状况、作价等内容是否符合协议、合同、章程的规定。

②国家规定须进行资产评估的,查阅其评估报告,了解评估目的、评估范围与对象、评估基准日、评估假设等有关限定条件是否满足验资的要求;关注评估报告的特别事项说明和评估基准日至验资报告日发生的重大事项是否对验资结论产生影响;检查投入资产的价值是否经各出资者认可。

③以专利权出资的,如专利权人为全民所有制单位,检查专利权转让是否经过上级主管部门批准;以商标权出资须经商标主管部门审批的,检查是否经其审查同意。

④检查专利证书、商标注册证等产权证明,验证出资前的产权是否归出资者所有。

⑤检查各项知识产权、非专利技术出资是否以其整体作价出资,知识产权、非专利技术作价总额占注册资本的比例是否符合国家有关规定。

⑥以高新技术成果出资须经国家或省级科技管理部门认定的,检查是否经其审查认定,高新技术成果作价金额占注册资本的比例是否符合国家有关规定。

⑦检查土地使用权证或平面位置图,并现场察看,以审验土地使用权证载明的有关内容

是否真实，土地使用权的作价依据是否合理。

⑧以划拨土地使用权出资的，检查出资者是否向市、县人民政府土地管理部门申请办理土地使用权出让手续，对城市规划区内集体所有的土地，检查其是否依法征为国有土地。

⑨检查知识产权、非专利技术、土地使用权等无形资产是否办理交接手续，交接清单是否得到出资者及被审验单位的确认。

⑩检查知识产权是否办理产权转让登记手续，非专利技术是否签订技术转让合同，土地使用权是否办理变更土地登记手续；对拟设立企业在验资时尚未办妥上述手续的，检查被审验单位及其出资者是否签署了在规定期限内办妥有关手续的承诺函。

最后，核对无形资产出资清单与注册资本实收情况明细表或变更情况明细表是否相符。

对外商投资企业出资者以无形资产出资的，注册会计师除实施上述规定的程序外，还应实施下列审验程序：

①以高新技术成果出资的，高新技术成果是否按出资期限一次性出资到位。

②当无形资产出资的币种与注册资本的币种、记账本位币不一致时，检查折算汇率是否与协议、合同、章程以及国家有关财务会计制度的规定一致。

4.净资产出资的审验

(1)审验目标。审验出资者是否按照协议、合同、章程的规定将与净资产出资有关的资产和负债如期、足额转入被审验单位，并办理有关财产权转移手续。

(2)审验程序。以净资产出资的即以净资产折合实收资本(股本)的，注册会计师应当按照国家有关规定，在审计的基础上验证其价值。具体审验程序包括：

①检查净资产出资额是否符合协议、合同、章程的规定。

②审计与净资产出资有关的资产、负债，以验证净资产出资额是否真实；如果已经其他注册会计师审计，在利用其他注册会计师的工作时，应当依据审计准则的有关要求执行。

③国家规定须进行资产评估的，查阅评估报告，了解其评估目的、评估范围与对象、评估基准日、评估假设等有关限定条件是否满足验资的要求；关注评估报告的特别事项说明和评估基准日至验资报告日期间发生的重大事项对验资结论产生的影响；检查投入净资产的价值是否经各出资者认可。

④检查与净资产出资有关的资产、负债交接清单；检查与净资产出资有关的资产和负债转移方式、期限是否符合协议、合同、章程的规定。

⑤检查产权证明文件以及是否办理有关财产权转移手续，对拟设立企业在验资时尚未办妥有关手续的，检查被审验单位及其出资者是否签署了在规定期限内办妥有关手续的承诺函。

⑥尚未办妥银行存款户名、股权投资中投资主体和借款合同中借款主体等变更手续的，检查被审验单位及其出资者是否签署在规定期限内办妥变更手续的承诺函。

⑦检查合并各方是否按照国家有关规定及时通知债权人，发布公告，进行债务清偿或提供债务担保。

⑧检查国有企业净资产折股数额是否与政府有关部门的批准文件以及协议、合同、章程的规定一致,未折股部分的处理是否符合国家有关规定。

⑨检查评估基准日至净资产转入日期间的净资产变动情况,并检查是否对其进行了适当的会计处理。

⑩检查净资产出资额是否与注册资本实收或变更情况明细表一致。

5.以资本公积、盈余公积、未分配利润、出资者的债权等转增注册资本及因合并、分立、注销股份等变更注册资本的审验

(1)审验目标。审验被审验单位变更注册资本是否符合法定程序,实收实本(股本)的增减变动是否真实,相关会计处理是否正确。

(2)审验程序。一般审验程序包括:

①查阅董事会、股东会或股东大会关于注册资本增加或减少的决议,检查注册资本变更情况明细表中所列内容是否与有关决议及修改后的协议、合同、章程一致。

②变更注册资本须经政府有关部门审批的,检查是否获得批准。

③国家规定须办理有关财产权转移手续的,检查是否已办理完毕。

④因合并、分立变更注册资本,或因注销股份等其他原因减少注册资本的,检查被审验单位是否按规定通知债权人,发布公告,进行债务清偿或提供债务担保,并得到债权人的认可。

⑤检查减少注册资本后的出资者、出资金额、出资比例是否符合决议、合同、章程及董事会、股东会或股东大会决议的有关规定。

特殊审验程序包括:

对以资本公积、盈余公积、未分配利润转增注册资本的,注册会计师应当实施下列审验程序:

①对用于转增注册资本的资本公积、盈余公积、未分配利润进行审计,以验证其金额是否真实;如果已经其他注册会计师审计,在利用其他注册会计师的工作时,应当依据审计准则的有关要求执行。

②检查用于转增注册资本的资本公积项目是否符合国家有关规定。

③检查被审验单位用于转增注册资本的盈余公积、未分配利润是否符合国家有关规定。

④检查转增注册资本前后各出资者的出资比例是否一致。

对出资者以其债权转增注册资本的,注册会计师除进行必要的审计外,还应当实施下列审验程序:

①检查以债权转增注册资本是否符合国家有关规定,是否符合董事会、股东会或股东大会的有关决议及出资者与被审验单位签署的有关协议等。

②检查被审验单位转作注册资本的负债发生的时间、原因及有关的原始凭证和会计记录,确定该项负债是否真实、合法。

③检查以债权转增注册资本的出资者与被审验单位是否还存在其他债务关系。

因吸收合并而变更注册资本的,注册会计师还应当实施下列审验程序:

①审计合并各方的资产负债表,验证被审验单位合并日的净资产数额;如果截止至合并日的会计报表已经其他注册会计师审计,在利用其他注册会计师的工作时,应当依据审计准则的有关要求执行。

②检查净资产折合实收资本(股本)的比例是否符合合并协议及国家有关规定。

因派生分立而减少注册资本的,注册会计师还应当实施下列审验程序:

①审计被审验单位分立前后的资产负债表,验证被审验单位分立日的净资产数额;如果截止至分立日的会计报表已经其他注册会计师审计,在利用其他注册会计师的工作时,应当依据审计准则的有关要求执行。

②检查财产分割及净资产折合实收资本(股本)的比例是否符合分立协议及国家有关规定。

因注销股份而减少注册资本的,注册会计师还应当实施以下审验程序:

①检查与减资有关的会计凭证,以验证减资者、减资方式、减资金额是否真实。

②审计减资基准日的资产负债表,以验证减资后的实收资本(股本)是否真实;如果截止至减资基准日的会计报表已经其他注册会计师审计,在利用其他注册会计师的工作时,应当依据审计准则的有关要求执行。

企业整体改组、改制须进行变更登记的,除实施上述有关程序外,注册会计师还应当检查用于折合实收资本(股本)的净资产额的确认依据及净资产折股比例是否符国家有关规定。对有限责任公司变更为股份有限公司的,应当检查其是否以变更日经审计的净资产额为依据折合为股份有限公司的股份。

注册会计师在执行设立验资或变更验资业务时,除上述程序外还应当实施下列程序:

①关注被审验单位本次验资申请的注册资本是否达到国家规定的最低限额。

②对已设立企业,应检查与注册资本实收或变更情况相关的会计处理是否正确。

③关注外商投资企业注册资本与投资总额的比例、出资期限、外方出资者的出资比例是否符合有关协议、合同、章程、审批机关批准文件及国家相关法规的规定。

(三)获取财产权转移手续承诺函

对于出资者以实物、知识产权、非专利技术和土地使用权等出资的,其价值应当经各出资者认可,并应当依法办理财产权转移手续。对于国家规定应当在一定期限内办理财产权转移手续,但在验资时尚未办妥的,注册会计师应当获取被审验单位与其出资者签署的在规定期限内办妥财产权转移手续的承诺函,并在验资报告的说明段中予以反映。

1.实物、知识产权、非专利技术和土地使用权等资产价值应当经各出资者认可的法律依据

《公司法》中规定,对作为出资的实物、工业产权、非专利技术或者土地使用权,必须进行评估作价,核实财产,不得高估或者低估作价。《中华人民共和国中外合资经营企业法》第五条中规定:“合营者的各项投资应在合营企业的合同和章程中加以规定,其价格(场地除外)

由合营各方评议商定。"《企业会计制度》第八十条中规定:"投资者以非现金资产投入的资本,应按投资各方确认的价值作为实收资本入账。"根据上述规定,为了保证对非货币出资评估作价的合理及降低注册会计师的审验风险,维护出资人的合法权益,以实物、知识产权、非专利技术和土地使用权等资产出资的,其价值必须经各出资者认可,即要求注册会计师在执业中对这类资产应获取出资者对其价值认可的书面文件。

2.获取财产权转移手续承诺函的原因

《公司法》第二十五条规定:"……以实物、工业产权、非专利技术或者土地使用权出资的,应当依法办理其财产的转移手续。"因为内资企业先设立后领取营业执照,拟设立企业在验资时无法办妥有关财产权的过户手续。《公司注册资本登记管理暂行规定》中要求公司在章程中就实物、无形资产转移的方式与期限作出规定,并允许企业在成立后的一定期限内办理财产权转移手续。为此,注册会计师应当获取财产权转移手续承诺函,并在验资报告说明段中予以反映。

(四)关注被审验单位以前的注册资本实收情况

对于分期出资或变更注册资本,注册会计师在审验时应当关注被审验单位以前的注册资本实收情况。

1.对设立验资中的非首期出资或变更验资,注册会计师应当实施下列程序,以关注前期注册资本实收情况和增资前的净资产状况:

(1)查阅以前各期验资报告、近期会计报表和审计报告;

(2)向被审验单位获取有关前期出资已到位、出资者未抽回出资的书面声明;

(3)检查前期出资的实物、无形资产是否办理了有关财产权转移手续;

(4)关注被审验单位与其关联方的有关往业款项有无明显异常情况;

(5)查阅近期会计报表和审计报告,关注被审验单位是否存在由于严重亏损而导致增资前的净资产小于注册资本的情况;

(6)如果委托人要求对增资后累计的注册资本实收情况进行审验,注册会计师应当复核以前各期的注册资本实收情况并实施必要的审计程序。

2.对于分期出资或增加注册资本的审验,注册会计师仅对本期注册资本实收情况发表意见。

(五)利用专家工作

注册会计师在审验过程中利用专家协助工作时,应当考虑其专业胜任能力和独立性,并对利用专家工作结果所形成的审验结论负责。

注册会计师在执行验资业务时,可在以下方面利用专家的工作:

1.对出资的房屋、建筑物、机器设备、知识产权、非专利技术、土地使用权等非现金资产及工艺品、宝石等特殊类型资产的估价及该类资产评估报告价值的审查;

2.特定资产数量和物质状况的测定,如地下矿藏储量、成分、等级的测定与估算,房屋、建筑物及设备剩余使用年限的测算等;

3. 需用特殊技术或方法的金额测算；

4. 未完合同中已完成和未完成工作的计量，如按建造合同进行计量的资产在进行投资时，在未完工状态下的价值确认。

当利用专家的工作结果作为审验证据时，注册会计师应当评价专家所用原始资料的适当性，专家使用的假设和方法的一贯性，并对利用专作结果所形成的审验结论负责。

（六）形成验资工作底稿

注册会计师应当对验资过程进行记录，形成验资工作底稿。

注册会计师在验资工作中，从了解被审验单位基本情况、接受委托开始，到对各个项目的验证情况、遇到的问题、处理过程、形成的结论等，都应形成记录，连同有关审验证据及其文件资料，形成验资工作底稿。验资工作底稿的作用表现在以下几方面：

1. 验资工作底稿是支持注册会计师发表审验意见的直接依据；

2. 验资工作底稿是评价、考核注册会计师专业胜任能力与验资工作的依据；

3. 验资工作底稿是解脱注册会计师验资责任的重要依据；

4. 验资工作底稿为验资质量的控制与监督提供了基础；

5. 验资工作底稿对未来验资业务有参考作用。

验资工作底稿一般分为综合类工作底稿、业务类工作底稿和备查类工作底稿。注册会计师应当按照审计准则的要求，编制、管理验资工作底稿。

四、验资报告

（一）出具验资报告的前提条件

注册会计师应当在实施必要的审验程序，获取充分、适当的审验证据后，以经过核实的审验证据为依据，形成审验意见，出具验资报告。

注册会计师应在完成下列三项工作后方可编制、出具验资报告。

1. 完成预定的审验程序

审验程序是实施验资工作的方法和步骤。注册会计师只有按照总体验资计划和具体验资计划的安排，完成预定的审验程序，才能形成审验结论，出具验资报告。如果应该履行的程序没有履行或履行的不充分，发表的审验意见就缺少合理的依据。

2. 取得充分、适当的审验证据

审验证据是支持注册会计师发表审验意见的基础。注册会计师只有通过一定的审验程序获取充分、适当的审验证据，才能形成审验结论。

验资取证除了考虑充分性外，还要把握适当性。由于验资业务风险较高，注册会计师对获取的审验证据应持职业谨慎态度，对被审验单位进行验证并核实无误后，在复印件上加注说明（说明××××年××月××日原始单证核实无误）；如果提供的是传真件，同样也必须尽快验证原件，而且还应将传真件改制成复印件。有涂改的凭证不能作为验资凭据。对重要的审验证据，还应要求被审验单位的有关负责人在该复印件上签名。这样做的目的是为

了发现可能存在的欺诈行为,尽可能地减少验资失误,规避风险。

3. 分析和评价审验结论

在实施必要的审验程序,取得充分、适当的审验证据后,还要分析和评价审验结论。要分析审验计划中所确定的审验领域是否恰当,执行的程序是否充分,审验证据是否有足够的证明力,评价审验意见是否恰当地反映了被审验单位的实际情况,并在此基础上,形成审验意见。

(二)验资报告的作用

验资报告应当合理地保证已验证的被审验单位注册资本的实收或变更情况符合国家相关法规的规定和协议、合同、章程的要求,但不应被视为是对被审验单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证。

为了保护注册会计师的合法权益,让社会公众了解验资工作的时效性和局限性以及验资报告的作用,有必要明确验资报告的作用。

1. 验资报告只能合理地保证已验证的被审验单位注册资本的实收或变更情况符合国家相关法规的规定和协议、合同、章程的要求而不能绝对保证,这是因为验资固有的局限性及注册会计师的职权限制。

2. 验资报告具有很强的时效性,不能作为被审验单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力的保证。

(三)验资报告的要素

验资报告应当包括以下要素:

1. 标题

标题统一为"验资报告"。

2. 收件人

收件人为验资业务的委托人,验资报告应当载明收件人全称。对拟设立的企业,应当以企业登记机关预先核准的名称并加"(筹)全体股东"作为收件人全称。

3. 范围段

范围段应当说明审验范围,出资者及被审验单位的责任、注册会计师的责任、审验依据和已实施的主要审验程序等。

(1)审验范围是指注册会计师所验证的被审验单位截至特定日期止的注册资本实收或变更情况。

(2)出资者及被审验单位的责任是按照国家相关法规的规定和协议、合同、章程的要求出资,提供真实、合法、完整的验资资料,保护资产的安全、完整。

(3)注册会计师的责任是按照独立审计准则的要求,对被审验单位注册资本的实收或变更情况进行审验,出具验资报告。

(4)注册会计师的审验依据是《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》。

(5)注册会计师实施的主要审验程序通常包括检查、观察、监盘、查询及函证、计算等。

4.意见段

意见段应当说明注册会计师的审验意见。注册会计师在发表审验意见时,应当说明已验证的被审验单位注册资本的实收或变更情况。

(1)对设立验资,注册会计师应当在意见段中说明被审验单位申请登记的注册资本金额、出资期限等,并说明截至特定日期止,被审验单位已收到全体出资者缴纳的注册资本情况,包括各出资者缴纳注册资本的合计金额、各种出资方式的出资金额以及知识产权、非专利技术出资占注册资本的比例等。

出资者分期缴纳注册资本的,注册会计师仅对被审验单位本期注册资本的实收情况发表审验意见。对以前各期注册资本实收情况,注册会计师应当在验资报告说明段中说明进行审验的会计师事务所名称及其验证情况,并说明包括本期在内累计的注册资本实收金额。

(2)对变更验资,注册会计师应在意见段中说明已验证的被审验单位注册资本和实收资本(股本)的变更情况。

①增加注册资本的,注册会计师应当说明被审验单位原注册资本、增资的依据及申请增加的注册资本和变更后的注册资本等,并说明截至特定日期止被审验单位的实缴注册资本的增加情况等。对出资者新缴纳出资的,应当说明被审验单位已收到出资者缴纳的新增注册资本情况,包括各出资者缴纳新增注册资本的合计金额,各种出资方式的出资金额以及累计知识产权、非专利技术出资占变更后注册资本的比例等。对被审验单位以资本公积、盈余公积、未分配利润等转增注册资本的,应当说明实际用以转增注册资本的项目和金额,转增注册资本的合计金额等。

对以前的注册资本实收情况,注册会计师应当在验资报告说明段中说明进行审验的会计师事务所名称及其验证情况,并说明包括本期在内累计的注册资本实收金额。

②减少注册资本的,注册会计师应当说明被审验单位原注册资本金额、减资的依据及申请减少的注册资本和变更后的注册资本等,并说明截至特定日期止,各减资者的减资金额、减资方式和减少注册资本后的实收资本(股本)金额等。

5.说明段

说明段应当说明验资报告的用途、使用责任及注册会计师认为应当说明的其他重要事项。

(1)验资报告的用途、使用责任是指验资报告供被审验单位申请设立登记或变更登记及据以向出资者签发出资证明时使用,不应将其视为是对被审验单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力等的保证,因使用不当所造成的后果,与执行验资业务的注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

(2)当出现下列情形之一时,注册会计师应当在说明段中予以反映:

①注册会计师与被审验单位在注册资本实收或变更情况的确认、相关会计处理方面存在异议,且无法协商一致;

②拟设立企业及其出资者尚未办妥实物、无形资产有关财产权转移手续,但已承诺在国

家规定的期限内办妥有关手续；

③已设立企业尚未对注册资本的实收或变更情况作出相关会计处理；

④被审验单位由于严重亏损导致增资前的净资产小于注册资本；

⑤验资截止日至验资报告日期间注册会计师发现的影响审验结论的重大事项；

⑥本次验资以前的注册资本实收情况已经其他注册会计师审验；

⑦其他事项。

6.附件

附件应当包括已验证的注册资本实收情况明细表或注册资本变更情况明细表和验资事项说明等。

验资事项说明应当包括被审验单位组建及审批情况、申请注册资本情况及出资规定、变更注册资本的原因及审批情况、变更注册资本的规定、注册会计师的审验结果及注册会计师认为应当说明的其他事项等内容。

设立验资的审验结果应当详细说明注册会计师已验证的注册资本的实收情况,包括各出资者的名称、实际出资金额、出资方式、出资比例、出资日期、出资币种等。对以币种出资的,还应当说明货币存入的开户银行存款账户的账号等;对以实物、知识产权、非专利技术、土地使用权、净资产出资的,还应当说明资产评估结果和确认情况以及出资者的实际出资超过认缴出资的处理情况等。

变更验资的审验结果应当详细说明注册会计师已验证的注册资本变更情况,包括被审验单位注册资本和实收资本(股本)的增减变动情况。对增加注册资本的,应当说明被审验单位实际收到各出资者缴纳的新增注册资本的出资金额、出资方式、出资比例、出资日期、出资币种;对以货币方式增资的,还应当说明货币存入的开户银行和存款账户的账号等;对以非货币方式增资的,还应当具体说明其方式和内容,并说明资产评估结果和确认情况以及出资者的实际出资超过认缴出资的处理情况等;对被审验单位以资本公积、盈余公积等转增注册资本的,应当具体说明转增的方式、用以转增注册资本的项目和金额以及转增注册资本后各出资者增加的出资额等。

对减少注册资本的,注册会计师应当具体说明减资者、减资方式、减资金额、减资日期和减少注册资本后被审验单位的出资者、出资金额、出资比例和减资后的净资产和实收资本(股本)金额对被审验单位债务清偿或债务担保情况等。

7.会计师事务所地址

验资报告应由注册会计师签名并盖章,另加盖会计师事务所公章,标明会计师事务所地址。

8.报告日期

验资报告日期是指注册会计师完成外勤审验工作的日期。验资报告日期不应早于被审验单位确认和签署注册资本实收情况明细表或注册资本变更情况明细表的日期。

(四)应当拒绝出具验资报告的情形

注册会计师在审验过程中,遇有下列情形之一时,应当拒绝出具验资报告并解除业务约定:

1. 被审验单位或其出资者不提供真实、合法、完整的验资资料的;

2. 被审验单位或其出资者对注册会计师应当实施的审验程序不予合作,甚至阻挠审验的;

3. 被审验单位或其出资者坚持要求注册会计师作不实证明的;

4. 出资者投入的实物、知识产权、非专利技术等资产的价值难以确定;

5. 被审验单位及其出资者不按国家规定进行资产评估、价值鉴定、办理有关财产权转移手续;

6. 被审验单位减少注册资本或合并、分立时,不按国家规定进行公告、债务清偿或提供债务担保;

7. 拟设立企业及其出资者拒绝签署办理有关财产权转移手续的承诺函;

8. 前期出资的实物,无形资产未按规定办理有关财产权转移手续。

(五)验资报告的使用责任

验资报告具有法定证明效力,供被审验单位申请设立登记或变更登记及据以向出资者签发出资证明时使用。委托人、被审验单位及其他第三者因使用验资报告不当所造成的后果,与注册会计师及其所在的会计师事务所无关。

1.验资报告的证明效力

指根据《中华人民共和国注册会计师法》第十四条第二款的规定,注册会计师依法执行的审计业务(包括验资业务)出具的报告,具有证明效力。

2.验资报告的时效性

验资报告仅在工商登记时具有证明效力,不是对被审验单位验资报告日后资本保全、偿债能力和持续经营能力的保证。验资报告日后企业实收资本(股本)的变化与注册会计师没有关系。

3.验资报告的用途

如果超过约定的范围使用验资报告,所造成的后果应由使用人承担,与注册会计师及事务所没有关系。

复习思考题

1.什么特殊目的的审计业务? 什么是验资? 验资有哪些类型?

2.验资与会计报表审计有何关系?

3.简述验资的性质与作用。

4.简述设立验资的条件。

5.注册会计师在什么情况下需要进行变更验资?

6. 注册会计师在接受验资业务委托前要做哪些工作？为什么？
7. 如何编制验资计划？简述验资计划的内容？
8. 简述验资范围和程序的基本内容。
9. 什么是验资报告？它有哪些作用？如何界定验资报告的使用责任？
10. 简述拒绝出具验资报告的情形。

案例分析题

资料：中信会计师事务所接受黄河公司（筹）的委托，对其注册资本的实际情况进行验证，会计师事务所在确定接受委托后，与黄河公司（筹）签订了如下验资业务约定书。

验资业务约定书

甲方：黄河公司（筹）

乙方：中信会计师事务所

甲乙双方经充分协商，就甲方委托乙方执行验资业务约定如下：

一、委托目的

甲方为申请建立登记及向出资者签发出资证明，委托乙方对甲方的注册资本实收情况进行审验，并由乙方出具验资报告。

二、审验范围

乙方接受委托，对甲方的出资者、出资金额、出资方式、出资比例、出资期限和出资币种等进行审验。

三、双方的责任

（一）甲方

1. 为乙方开展验资工作提供必要的条件及合作；

2. 按时足额支付验资费用。

（二）乙方

1. 依照《中国注册会计师审计准则第 1602 号——验资》的要求，对甲方注册资本的实收情况进行审验，按时出具验资报告，如实反映审验情况；

2. 对在执行验资业务过程中知悉的商业秘密及甲方提供的验资资料保密。

四、时间要求

甲方在本验资业务约定书签订后 3 个工作日内，向乙方提供必要的验资资料。乙方在执行验资业务时需要补充验资资料的，甲方应根据乙方的要求及时提供。

乙方在甲方提供验资资料后的 5 个工作日内，完成审验工作，向甲方出具验资报告。

五、验资收费

根据××收费标准，乙方执行本次验资业务收取人民币××元。在本验资业务约定书签订日后××个工作日内，甲方向乙方预付验资费用××%，计人民币××元；其余××%，计人民币××元于乙方向甲方出具验资报告时支付。

甲方承担乙方在执行验资业务时发生的必要支出，包括交通费、食宿费等。

六、业务约定书的有效期间

本业务约定书一式两份,甲乙双方各执一份,具有同等法律效力。

七、约定事项的变更

一方因特殊情况需要变更本业务约定书中的审验范围、时间要求、验收费用等事项,应及时通知另一方,并由双方协商确定。

八、违约责任

甲乙双方应当严格遵守上述约定事项。任何一方违约,致使另一方不能履行约定事项的,另一方可以解除本约定,并要求违约方赔偿经济损失,依法承担相应的法律责任。

甲方:黄河公司(公章) 乙方:中信会计师事务所(公章)

法定代表人或委托代理人:(签章) 法定代表人或委托代理人:(签章)

20×1年11月2日 20×1年11月2日

要求:

(1)指出该业务约定书的错误之处;

(2)重新起草验资业务约定书。

附录一

中华人民共和国审计法

（1994年8月31日第八届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过，
根据2006年2月28日第十届全国人民代表大会常务委员会第二十次会议
《关于修订〈中华人民共和国审计法〉的决定》修正）

第一章　总则

第一条　为了加强国家的审计监督，维护国家财政经济秩序，提高财政资金使用效益，促进廉政建设，保障国民经济和社会健康发展，根据宪法，制定本法。

第二条　国家实行审计监督制度。国务院和县级以上地方人民政府设立审计机关。

国务院各部门和地方各级人民政府及其各部门的财政收支，国有的金融机构和企业事业组织的财务收支，以及其他依照本法规定应当接受审计的财政收支、财务收支，依照本法规定接受审计监督。

审计机关对前款所列财政收支或者财务收支的真实、合法和效益，依法进行审计监督。

第三条　审计机关依照法律规定的职权和程序，进行审计监督。

审计机关依据有关财政收支、财务收支的法律、法规和国家其他有关规定进行审计评价，在法定职权范围内作出审计决定。

第四条　国务院和县级以上地方人民政府应当每年向本级人民代表大会常务委员会提出审计机关对预算执行和其他财政收支的审计工作报告。审计工作报告应当重点报告对预算执行的审计情况。必要时，人民代表大会常务委员会可以对审计工作报告作出决议。

国务院和县级以上地方人民政府应当将审计工作报告中指出的问题的纠正情况和处理结果向本级人民代表大会常务委员会报告。

第五条　审计机关依照法律规定独立行使审计监督权，不受其他行政机关、社会团体和个人的干涉。

第六条　审计机关和审计人员办理审计事项，应当客观公正，实事求是，廉洁奉公，保守秘密。

第二章　审计机关和审计人员

第七条　国务院设立审计署，在国务院总理领导下，主管全国的审计工作。审计长是审计署的行政首长。

第八条　省、自治区、直辖市、设区的市、自治州、县、自治县、不设区的市、市辖区的人民政府的审计机关，分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导

下，负责本行政区域内的审计工作。

第九条 地方各级审计机关对本级人民政府和上一级审计机关负责并报告工作，审计业务以上级审计机关领导为主。

第十条 审计机关根据工作需要，经本级人民政府批准，可以在其审计管辖范围内设立派出机构。

派出机构根据审计机关的授权，依法进行审计工作。

第十一条 审计机关履行职责所必需的经费，应当列入财政预算，由本级人民政府予以保证。

第十二条 审计人员应当具备与其从事的审计工作相适应的专业知识和业务能力。

第十三条 审计人员办理审计事项，与被审计单位或者审计事项有利害关系的，应当回避。

第十四条 审计人员对其在执行职务中知悉的国家秘密和被审计单位的商业秘密，负有保密的义务。

第十五条 审计人员依法执行职务，受法律保护。

任何组织和个人不得拒绝、阻碍审计人员依法执行职务，不得打击报复审计人员。

审计机关负责人依照法定程序任免。审计机关负责人没有违法失职或者其他不符合任职条件的情况的，不得随意撤换。

地方各级审计机关负责人的任免，应当事先征求上一级审计机关的意见。

第三章　审计机关职责

第十六条 审计机关对本级各部门（含直属单位）和下级政府预算的执行情况和决算以及其他财政收支情况，进行审计监督。

第十七条 审计署在国务院总理领导下，对中央预算执行情况和其他财政收支情况进行审计监督，向国务院总理提出审计结果报告。

地方各级审计机关分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下，对本级预算执行情况和其他财政收支情况进行审计监督，向本级人民政府和上一级审计机关提出审计结果报告。

第十八条 审计署对中央银行的财务收支，进行审计监督。

审计机关对国有金融机构的资产、负债、损益，进行审计监督。

第十九条 审计机关对国家的事业组织和使用财政资金的其他事业组织的财务收支，进行审计监督。

第二十条 审计机关对国有企业的资产、负债、损益，进行审计监督。

第二十一条 对国有资本占控股地位或者主导地位的企业、金融机构的审计监督，由国务院规定。

第二十二条 审计机关对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决

算，进行审计监督。

第二十三条 审计机关对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保障基金、社会捐赠资金以及其他有关基金、资金的财务收支，进行审计监督。

第二十四条 审计机关对国际组织和外国政府援助、贷款项目的财务收支，进行审计监督。

第二十五条 审计机关按照国家有关规定，对国家机关和依法属于审计机关审计监督对象的其他单位的主要负责人，在任职期间对本地区、本部门或者本单位的财政收支、财务收支以及有关经济活动应负经济责任的履行情况，进行审计监督。

第二十六条 除本法规定的审计事项外，审计机关对其他法律、行政法规规定应当由审计机关进行审计的事项，依照本法和有关法律、行政法规的规定进行审计监督。

第二十七条 审计机关有权对与国家财政收支有关的特定事项，向有关地方、部门、单位进行专项审计调查，并向本级人民政府和上一级审计机关报告审计调查结果。

第二十八条 审计机关根据被审计单位的财政、财务隶属关系或者国有资产监督管理关系，确定审计管辖范围。

审计机关之间对审计管辖范围有争议的，由其共同的上级审计机关确定。

上级审计机关可以将其审计管辖范围内的本法第十八条第二款至第二十五条规定的审计事项，授权下级审计机关进行审计；上级审计机关对下级审计机关审计管辖范围内的重大审计事项，可以直接进行审计，但是应当防止不必要的重复审计。

第二十九条 依法属于审计机关审计监督对象的单位，应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度；其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督。

第三十条 社会审计机构审计的单位依法属于审计机关审计监督对象的，审计机关按照国务院的规定，有权对该社会审计机构出具的相关审计报告进行核查。

第四章 审计机关权限

第三十一条 审计机关有权要求被审计单位按照审计机关的规定提供预算或者财务收支计划、预算执行情况、决算、财务会计报告，运用电子计算机储存、处理的财政收支、财务收支电子数据和必要的电子计算机技术文档，在金融机构开立账户的情况，社会审计机构出具的审计报告，以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料，被审计单位不得拒绝、拖延、谎报。

被审计单位负责人对本单位提供的财务会计资料的真实性和完整性负责。

第三十二条 审计机关进行审计时，有权检查被审计单位的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和运用电子计算机管理财政收支、财务收支电子数据的系统，以及其他与财政收支、财务收支有关的资料和资产，被审计单位不得拒绝。

第三十三条 审计机关进行审计时，有权就审计事项的有关问题向有关单位和个人进行调查，并取得有关证明材料。有关单位和个人应当支持、协助审计机关工作，如实向审计

机关反映情况,提供有关证明材料。

审计机关经县级以上人民政府审计机关负责人批准,有权查询被审计单位在金融机构的账户。

审计机关有证据证明被审计单位以个人名义存储公款的,经县级以上人民政府审计机关主要负责人批准,有权查询被审计单位以个人名义在金融机构的存款。

第三十四条 审计机关进行审计时,被审计单位不得转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支或者财务收支有关的资料,不得转移、隐匿所持有的违反国家规定取得的资产。

审计机关对被审计单位违反前款规定的行为,有权予以制止;必要时,经县级以上人民政府审计机关负责人批准,有权封存有关资料和违反国家规定取得的资产;对其中在金融机构的有关存款需要予以冻结的,应当向人民法院提出申请。

审计机关对被审计单位正在进行的违反国家规定的财政收支、财务收支行为,有权予以制止;制止无效的,经县级以上人民政府审计机关负责人批准,通知财政部门和有关主管部门暂停拨付与违反国家规定的财政收支、财务收支行为直接有关的款项,已经拨付的,暂停使用。

审计机关采取前两款规定的措施不得影响被审计单位合法的业务活动和生产经营活动。

第三十五条 审计机关认为被审计单位所执行的上级主管部门有关财政收支、财务收支的规定与法律、行政法规相抵触的,应当建议有关主管部门纠正;有关主管部门不予纠正的,审计机关应当提请有权处理的机关依法处理。

第三十六条 审计机关可以向政府有关部门通报或者向社会公布审计结果。

审计机关通报或者公布审计结果,应当依法保守国家秘密和被审计单位的商业秘密,遵守国务院的有关规定。

第三十七条 审计机关履行审计监督职责,可以提请公安、监察、财政、税务、海关、价格、工商行政管理等机关予以协助。

第五章 审计程序

第三十八条 审计机关根据审计项目计划确定的审计事项组成审计组,并应当在实施审计三日前,向被审计单位送达审计通知书;遇有特殊情况,经本级人民政府批准,审计机关可以直接持审计通知书实施审计。

被审计单位应当配合审计机关的工作,并提供必要的工作条件。

审计机关应当提高审计工作效率。

第三十九条 审计人员通过审查会计凭证、会计账簿、财务会计报告,查阅与审计事项有关的文件、资料,检查现金、实物、有价证券,向有关单位和个人调查等方式进行审计,并取得证明材料。

审计人员向有关单位和个人进行调查时,应当出示审计人员的工作证件和审计通知书副本。

第四十条 审计组对审计事项实施审计后,应当向审计机关提出审计组的审计报告。审计组的审计报告报送审计机关前,应当征求被审计对象的意见。被审计对象应当自接到审计组的审计报告之日起十日内,将其书面意见送交审计组。审计组应当将被审计对象的书面意见一并报送审计机关。

第四十一条 审计机关按照审计署规定的程序对审计组的审计报告进行审议,并对被审计对象对审计组的审计报告提出的意见一并研究后,提出审计机关的审计报告;对违反国家规定的财政收支、财务收支行为,依法应当给予处理、处罚的,在法定职权范围内作出审计决定或者向有关主管机关提出处理、处罚的意见。

审计机关应当将审计机关的审计报告和审计决定送达被审计单位和有关主管机关、单位。审计决定自送达之日起生效。

第四十二条 上级审计机关认为下级审计机关作出的审计决定违反国家有关规定的,可以责成下级审计机关予以变更或者撤销,必要时也可以直接作出变更或者撤销的决定。

第六章 法律责任

第四十三条 被审计单位违反本法规定,拒绝或者拖延提供与审计事项有关的资料的,或者提供的资料不真实、不完整的,或者拒绝、阻碍检查的,由审计机关责令改正,可以通报批评,给予警告;拒不改正的,依法追究责任。

第四十四条 被审计单位违反本法规定,转移、隐匿、篡改、毁弃会计凭证、会计账簿、财务会计报告以及其他与财政收支、财务收支有关的资料,或者转移、隐匿所持有的违反国家规定取得的资产,审计机关认为对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法应当给予处分的,应当提出给予处分的建议,被审计单位或者其上级机关、监察机关应当依法及时作出决定,并将结果书面通知审计机关;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

第四十五条 对本级各部门(含直属单位)和下级政府违反预算的行为或者其他违反国家规定的财政收支行为,审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内,依照法律、行政法规的规定,区别情况采取下列处理措施:

(一)责令限期缴纳应当上缴的款项;

(二)责令限期退还被侵占的国有资产;

(三)责令限期退还违法所得;

(四)责令按照国家统一的会计制度的有关规定进行处理;

(五)其他处理措施。

第四十六条 对被审计单位违反国家规定的财务收支行为,审计机关、人民政府或者有关主管部门在法定职权范围内,依照法律、行政法规的规定,区别情况采取前条规定的处理措施,并可以依法给予处罚。

第四十七条 审计机关在法定职权范围内作出的审计决定,被审计单位应当执行。审计机关依法责令被审计单位上缴应当上缴的款项,被审计单位拒不执行的,审计机关应当通报有关主管部门,有关主管部门应当依照有关法律、行政法规的规定予以扣缴或者采取其他处理措施,并将结果书面通知审计机关。

第四十八条 被审计单位对审计机关作出的有关财务收支的审计决定不服的,可以依法申请行政复议或者提起行政诉讼。

被审计单位对审计机关作出的有关财政收支的审计决定不服的,可以提请审计机关的本级人民政府裁决,本级人民政府的裁决为最终决定。

第四十九条 被审计单位的财政收支、财务收支违反国家规定,审计机关认为对直接负责的主管人员和其他直接责任人员依法应当给予处分的,应当提出给予处分的建议,被审计单位或者其上级机关、监察机关应当依法及时作出决定,并将结果书面通知审计机关。

第五十条 被审计单位的财政收支、财务收支违反法律、行政法规的规定,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

第五十一条 报复陷害审计人员的,依法给予处分;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

第五十二条 审计人员滥用职权、徇私舞弊、玩忽职守或者泄露所知悉的国家秘密、商业秘密的,依法给予处分;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

第七章 附则

第五十三条 中国人民解放军审计工作的规定,由中央军事委员会根据本法制定。

第五十四条 本法自1995年1月1日起施行。1988年11月30日国务院发布的《中华人民共和国审计条例》同时废止。

附录二

中华人民共和国注册会计师法

第一章　总则

第一条　为了发挥注册会计师在社会经济活动中的鉴证和服务作用，加强对注册会计师的管理，维护社会公共利益和投资者的合法权益，促进社会主义市场经济的健康发展，制定本法。

第二条　注册会计师是依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。

第三条　会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构。

注册会计师执行业务，应当加入会计师事务所。

第四条　注册会计师协会是由注册会计师组成的社会团体。中国注册会计师协会是注册会计师的全国组织，省、自治区、直辖市注册会计师协会是注册会计师的地方组织。

第五条　国务院财政部门和省、自治区、直辖市人民政府财政部门，依法对注册会计师、会计事务所和注册会计师协会进行监督、指导。

第六条　注册会计师和会计师事务所执行业务，必须遵守法律、行政法规。

注册会计师事务所依法独立、公正执行业务，受法律保护。

第二章　考试和注册

第七条　国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试办法，由国务院财政部门制定，由中国注册会计师协会组织实施。

第八条　具有高等专科以上学校毕业学历、或者具有会计或者相关专业中级以上技术职称的中国公民，可以申请参加注册会计师全国统一考试；具有会计或者相关专业高级技术职称的人员，可以免予部分科目的考试。

第九条　参加注册会计师全国统一考试成绩合格，并从事审计业务工作二年以上者，可以向省、自治区、直辖市注册会计师协会申请注册。除有本法第十条所列情形外，受理申请的注册会计师协会应当准予注册。

第十条　有下列情形之一的，受理申请的注册会计师协会不予注册：

(一)不具有完全民事行为能力的；

(二)因受刑事处罚,自刑罚执行完毕之日起至申请注册之日止不满五年的;

(三)因在财务、会计、审计、企业管理或者其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分,自处罚、处分决定之日起至申请注册之日止不满二年的;

(四)受吊销注册会计师证书的处罚,自处罚决定之日起至申请注册之日止不满五年的;

(五)国务院财政部门规定的其他不予注册的情形的。

第十一条 注册会计师协会应当将准予注册的人员名单报国务院财政部门备案。国务院财政部门发现注册会计师协会的注册不符合本法规定的,应当通知有关的注册会计师协会撤销注册。

注册会计师协会依照本法第十条的规定不予注册的,应当自决定之日起十五日内书面通知申请人。申请人有异议的,可以自收到通知之日起十五日内向国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门申请复议。

第十二条 准予注册的申请人,由注册会计师协会发给国务院财政部门统一制定的注册会计师证书。

第十三条 已取得注册会计师证书的人员,除本法第十一条第一款规定的情形外,注册后有下列情形之一的,由准予注册的注册会计师协会撤销注册,收回注册会计师证书;

(一)完全丧失民事行为能力的;

(二)受刑事处罚的;

(三)因在财务、会计、审计、企业管理或其他经济管理工作中犯有严重错误受行政处罚、撤职以上处分;

(四)自行停止执行注册会计师业务满一年的。

被撤销注册的当事人有异议的,可以自接到撤销注册、收回注册会计师证书的通知之日起十五日内向国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门申请复议。

依照第一款规定被撤销注册的人员可以重新申请注册,但必须符合本法第九条、第十条的规定。

第三章 业务范围和规则

第十四条 注册会计师承办下列业务;

(一)审查企业会计报表,出具审计报告;

(二)验证企业资本,出具验资报告;

(三)办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务,出具有关的报告;

(四)法律、行政法规规定的其他审计业务。

注册会计师依法执行业务出具的报告,具有证明效力。

第十五条 注册会计师可以承办会计咨询、会计服务业务。

第十六条 注册会计师承办业务,由其所在的会计师事务所统一受理并与委托人签订委托合同。

会计师事务所对本所注册会计师依照前款规定承办的业务，承担民事责任。

第十七条 注册会计师执行业务，可以根据需要查阅委托人的有关会计资料和文件，查看委托人的业务现场和设施，要求委托人提供其他必要的协助。

第十八条 注册会计师与委托人有利害关系的，应当回避；委托人有权要求其回避。

第十九条 注册会计师对在执行业务中知悉的商业秘密，负有保密义务。

第二十条 注册会计师执行审计业务，遇有下列情形之一的，应当拒绝出具有关报告：

(一)委托人示意其作不实或者不当证明的；

(二)委托人故意不提供有关会计资料和文件的；

(三)因委托人有其他不合理要求，致使注册会计师出具的报告不能对财务会计的重要事项作出正确表述的；

第二十一条 注册会计师执行审计业务，必须按照执业准则、规则确定的工作程序出具报告。

注册会计师执行审计业务出具报告时，不得有下列行为：

(一)明知委托人对重要事项的财务会计处理与国家有关规定相抵触，而不予指明；

(二)明知委托人的财务会计处理会直接损害报告使用人或者其他利害关系人的利益而予以隐瞒或者作不实的报告；

(三)明知委托人的财务会计处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解，而不予指明；

(四)明知委托人的会计报表的重要事项有其他不实的内容，而不予指明。

对委托人有前款所列行为，注册会计师按照执业准则、规则应当知道的，适用前款规定。

第二十二条 注册会计师不得有下列行为：

(一)在执行审计业务期间，在法律、行政法规规定不得买卖被审计单位的股票、债券或者不得购买被审计单位或者个人的其他财产的期限内，买卖被审计单位的股票、债券或者购买被审计单位或者个人所拥有的其他财产；

(二)索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物、或者利用执行业务之便，谋取其他不正当的利益；

(三)接受委托催收债款；

(四)允许他人以本人名义执行业务；

(五)同时在两个或两个以上的会计师事务所执行业务；

(六)对其能力进行广告宣传以招揽业务；

(七)违反法律、行政法规的其他行为。

第四章 会计师事务所

第二十三条 会计师事务所可以由注册会计师合伙设立。

合伙设立的会计师事务所的债务，由合伙人按照出资比例或者协议的约定，以各自的财

产承担责任。合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。

第二十四条 会计师事务所符合下列条件的，可以是负有限责任的法人：

(一)不少于三十万元的注册资本；

(二)有一定数量的专职从业人员，其中至少有五名注册会计师；

(三)国务院财政部门规定的业务范围和其他条件。

负有限责任的会计师事务所以其全部资产对其债务承担责任。

第二十五条 设立会计师事务所，由国务院财政部门或者省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准。

申请设立会计师事务所，申请者应当向审批机关报送下列文件：

(一)申请书；

(二)会计师事务所的名称、组织机构和业务场所；

(三)会计师事务所章程，有合伙协议的并应报送合伙协议；

(四)注册会计师名单、简历及有关证明文件；

(五)会计师事务所主要负责人、合伙人的姓名、简历及有关证明文件；

(六)负有限责任的会计师事务所的出资证明；

(七)审批机关要求的其他文件。

第二十六条 审批机关应当自收到申请文件之日起三十日内决定批准或者不批准。

省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准的会计师事务所，应当报国务院财政部门备案。国务院财政部门发现批准不当的，应当自收到备案报告之日起三十日内通知原审批机关重新审查。

第二十七条 会计师事务所设立分支机构，须经分支机构所在地的省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准。

第二十八条 会计师事务所依法纳税。

会计师事务所按照国务院财政部门的规定建立职业风险基金，办理职业保险。

第二十九条 会计师事务所受理业务，不受行政区域、行业的限制；但是，法律、行政法规另有规定的除外。

第三十条 委托人委托会计师事务所办理业务，任何单位和个人不得干预。

第三十一条 本法第十八条至第二十一条的规定，适用于会计师事务所。

第三十二条 会计师事务所不得有本法第二十二条第(一)项至第(四)项、第(六)项、第(七)项所列的行为。

第五章 注册会计师协会

第三十三条 注册会计师应当加入注册会计师协会。

第三十四条 中国注册师协会的章程由全国会员代表大会制定，并报国务院财政部门备案；省、自治区、直辖市注册会计师协会的章程由省、自治区、直辖市会员代表大会制定，并

报省、自治区、直辖市人民政府财政部门备案。

第三十五条 中国注册会计师协会依法拟订注册会计师执业准则、规则，报国务院财政部门批准后施行。

第三十六条 注册会计师协会应当支持注册会计师依法执行业务，维护其合法权益，向有关方面反映其意见和建议。

第三十七条 注册会计师协会应当对注册会计师的任职资格和执业情况进行年度检查。

第三十八条 注册会计师协会依法取得社会团体法人资格。

第六章 法律责任

第三十九条 会计师事务所违反本法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告，没收违法所得，可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款；情节严重的，并可以由省级以上人民政府财政部门暂停其经营业务或者予以撤销。

注册会计师违反本法第二十条、第二十一条规定的，由省级以上人民政府财政部门给予警告；情节严重的，可以由省级以上人民政府财政部门暂停其执行业务或者吊销注册会计师证书。

会计师事务所、注册会计师违反本法第二十条、第二十一条的规定，故意出具虚假的审计报告、验资报告，构成犯罪的，依法追究刑事责任。

第四十条 对未经批准承办本法第十四条规定的注册会计师业务的单位，由省级以上人民政府财政部门责令其停止违法活动，没收违法所得，可以并处违法所得一倍以上五倍以下的罚款。

第四十一条 当事人对行政处罚决定不服的，可以在接到处罚通知之日起十五日内向作出处罚决定的机关的上一级机关申请复议；当事人也可以在接到处罚决定通知之日起十五日内直接向人民法院起诉。

复议机关应当在接到复议申请之日起十五日内作出复议决定。当事人对复议决定不服的，可以在接到复议决定之日起十五日内向人民法院起诉。复议机关逾期不作出复议决定的，当事人可以在复议期满之日起十五日内向人民法院起诉。

当事人逾期不申请复议，也不向人民法院起诉，又不履行处罚决定的，作出处罚决定的机关可以申请人民法院强制执行。

第四十二条 会计师事务所违反本法规定，给委托人、其他利害关系人造成损失的，应当依法承担赔偿责任。

第七章 附则

第四十三条 在审计事务所工作的注册审计师，经认定为具有注册会计师资格的，可以执行本法规定的业务，其资格认定和对其监督、指导、管理办法由国务院另行规定。

第四十四条 外国人申请参加中国注册会计师全国统一考试和注册,按照互惠原则办理。外国会计师事务所在中国境内设立常驻代表机构,须报国务院财政部门批准。外国会计师事务所与中国的会计师事务所共同举行中外合作会计师事务所,须经国务院对外经济贸易主管部门或者国务院授权的部门和省级人民政府审查同意后报国务院财政部门批准。

除前款规定的情形外,外国会计师事务所需要在中国境内临时办理有关业务的,须经有关的省、自治区、直辖市人民政府财政部门批准。

第四十五条 国务院可以根据本法制定实施条例。

第四十六条 本法自1994年1月1日起施行。1986年7月3日国务院发布的《中华人民共和国注册会计师条例》同时废止。

参考文献

1　道格拉斯·R·卡迈克尔等.审计概念与方法.刘明辉等译.大连:东北财经大学出版社,1999

2　罗伯特·K·莫茨等、审计理论结构.杨树滋等译.北京:中国商业出版社,1990

3　徐政旦等.审计研究前沿.上海:上海财经大学出版社,2002

4　秦荣生等.审计学.第4版.北京:中国人民大学出版社,2006

5　张继勋.审计学多媒体教程.北京:中国人民大学出版社,2003

6　陈思维.审计学.清华大学出版社,2005

7　王耕.现代审计理论与实务.经济科学出版社,2000

8　康钟琦.现代审计学原理.立信会计出版社,1999

9　李敏.现代审计学.上海财经大学出版社,2003

10　周勤业.审计学.中国财政经济出版社,2000

11　2007年度注册会计师全国统一考试辅导教材.审计.中国财政经济出版社,2007

12　中国注册会计师协会.中国注册会计师执业准则指南.中国财政经济出版社,2006

13　高莹等.审计学原理与实务.清华大学出版社,北京交通大学出版社,2005

14　刘明辉.审计.东北财经大学出版社,2007

15　陈汉文.审计(第二版).厦门大学出版社,2006

[General Information]

书名:审计学　2版

作者:王学龙，李培根主编

页数:422

出版社:兰州市：兰州大学出版社

出版日期:2007

简介:本书共分十六章，内容包括：总论、审计组织及审计人员、审计方法和程序、审计规范、审计证据和审计工作底稿等。

主题词:审计学-教材-审计学

SS号:11918124

DX号:000006299732

http://book.duxiu.com/bookDetail.jsp?dxNumber=000006299732&d=4951B035952D1E89CCF19FCA0C6A6D8C&fenlei=06030501&sw=%D7%A2%B2%E1%BB%E1%BC%C6